



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 19515.003810/2009-92
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2403-001.857 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente GENERAL MILLS BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - IRREGULARIDADE NA LAVRATURA DO AIOP - INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA - NÃO APRECIAÇÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

A legislação ordinária de custeio previdenciário não pode ser afastada em âmbito administrativo por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972 e a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

PREVIDENCIÁRIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - PERÍODO PARCIALMENTE ATINGIDO PELA DECADÊNCIA QUINQUENAL - SÚMULA VINCULANTE STF Nº 8.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991. Após, editou a Súmula Vinculante nº 8, publicada em 20.06.2008, nos seguintes termos: “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os

artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal

Na hipótese dos autos, aplica-se o entendimento do STJ no REsp 973.733/SC nos termos do art. 62-A, Anexo II, Regimento Interno do CARF - RICARF, com a regra de decadência insculpida no art. 150, § 4º, CTN posto que houve recolhimentos antecipados a homologar pelo contribuinte.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SEGURADO EMPREGADO. CARACTERIZAÇÃO. ESTAGIÁRIO.

A inobservância das normas e condições fixadas na Lei nº 6.494/77 e a presença dos elementos caracterizadores do segurado empregado impõem o enquadramento dos trabalhadores como segurados obrigatórios na qualidade de empregados, desconsiderando-se o vínculo pactuado sob o título de estágio e caracterizando-se as importâncias pagas a título de bolsa de complementação educacional de estagiário como salário-de-contribuição.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, unanimidade de votos, dar provimento parcial para se reconhecer a decadência até a competência 08/2004, inclusive, com fundamento no art. 150, § 4º, CTN.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marcelo Magalhães Peixoto, Maria Anselma Coscrato dos Santos e Carolina Wanderley Landim.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contra Acórdão nº 16-25.244-11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento São Paulo I - SP que julgou procedente em parte a autuação por descumprimento de obrigação principal, Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP nº. 37.223.212-4, às fls. 01, com valor consolidado de R\$ 6.810,35.

O crédito previdenciário se refere às contribuições previdenciárias destinadas à Seguridade Social devidas pelos segurados empregados incidentes sobre sua remuneração e sobre remunerações pagas a título de Bolsa de Complementação Educacional em desconformidade com a Lei n.º 6.494/77, todas não declaradas em Guia do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP e apurados em folhas de pagamento e Relação Anual de Informações Sociais - RAIS, nas competências entre 01/2004 e 13/2004.

O Relatório Fiscal informa os seguintes levantamentos efetuados:

2.1. DRI - Diferença Apurada na RAIS Estabelecimentos Industriais:

contêm valores das diferenças entre os valores declarados na RAIS e aqueles constantes em folha de pagamento e GFIP, apurados com fundamento no art. 33, §3º, da Lei 8212/91; e

2.2. ESI - Estagiários sem Contrato Estabelecimentos Industriais e ESC - Estagiários sem Contrato Estabelecimentos Comerciais:

contêm os valores pagos a título de Bolsa de Complementação Educacional, constantes em folhas de pagamento, tendo em vista que a Autuada não apresentou os contratos de estágio. Informa o Relatório Fiscal que as parcelas salariais que serviram de base ao lançamento não foram declaradas em GFIP, fato que em tese, pela omissão de fatos geradores em GFIP, configura o delito de sonegação de contribuição previdenciária, definido no art. 337- A, I, do Código Penal. Por esse motivo, o fato será objeto de representação fiscal para fins penais.

Ademais, o Relatório Fiscal informa que o presente lançamento tem fundamento no art. 173, I, do CTN.

Observa-se, em relação ao cálculo dos acréscimos legais, que o Relatório Fiscal apresenta o quadro comparativo a aplicação da multa mais benéfica ao contribuinte considerando-se as alterações trazidas na legislação pela Lei 11.941/2009.

A Recorrente teve ciência do TIPF – Termo de Início do Procedimento Fiscal, na qual consta o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

O período objeto do auto de infração, conforme o Relatório Sintético do Débito - DSD é de 01/2004 a 12/2004.

A Recorrente apresentou Impugnação tempestiva, em apertada síntese conforme o Relatório da decisão de primeira instância:

11. Lembra que o art. 45 da Lei n.º 8212/91 teve sua inconstitucionalidade decretada pela Súmula Vinculante n.º 8 do STF.

12. Cita o Parecer n.º 1617/2008 da PGFN e decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF para afirmar que, aos olhos da administração pública, o critério que define o termo inicial da decadência das contribuições previdenciárias é a existência ou não do pagamento antecipado.

13. Conclui que, embora não concorde totalmente com o citado entendimento, a fiscalização não poderia ignorar que houve antecipação de contribuição patronal e SAT para aplicar o art. 173, I, do CTN, por contrariar orientações da PGFN e do CARF.

14. Pede então que se considere atingidos pela decadência, nos termos do art. 150, §4º, do CTN, os valores lançados para as competências de 01/2004 a 08/2004.

A **Recorrida** analisou a autuação e a impugnação, **julgando procedente a autuação**, nos termos do **Acórdão nº 16-25.244- 11ª Turma** da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento São Paulo I - SP, conforme Ementa a seguir:

ASSUNTO : CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS EMPREGADOS. ARRECADAÇÃO MEDIANTE DESCONTO EM SUA REMUNERAÇÃO. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A contribuição previdenciária dos segurados empregados incide sobre o total das suas remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título.

Inclui-se no salário-de-contribuição do empregado o valor da rubrica Bolsa de Complementação Educacional quando não se comprova tratar-se de estágio prestado na forma da Lei n.º 6494/77.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. TERMO A QUO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO SOBRE AS RUBRICAS LANÇADAS. ART. 173, INCISO I, DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, por meio da Súmula Vinculante nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n 08.212 de 1991.

Não tendo havido pagamento antecipado sobre as rubricas lançadas pela fiscalização, há que se observar o disposto no art. 173, inciso I, do CTN.

Não há, no presente lançamento, fatos geradores apurados pela fiscalização atingidos pela fluência do prazo decadencial.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BASE-DE-CÁLCULO.

ARBITRAMENTO. RAIS É lícita a apuração por aferição indireta do salário de contribuição com base nas informações prestadas em RAIS, na ausência de justificativa da não inclusão de valores na folha de pagamento ou na GFIP.

A RAIS pode ser utilizada como fonte de informação, em conjunto com as folhas e as GFIP.

IMPUGNAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE PROVAS. ALEGAÇÃO DESACOMPANHADA DE PROVA. INEFICÁCIA.

Havendo discriminação clara e precisa dos fatos geradores, contribuições devidas e dos períodos a que se referem, cabe à empresa o ônus da prova em contrário.

A impugnação deve vir acompanhada das provas em que se fundamenta.

As alegações desacompanhadas de prova não produzem efeito em sede de processo administrativo fiscal, sendo insuficientes para ilidir o lançamento de ofício.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com a decisão de 1ª instância, **a Recorrente apresentou Recurso Voluntário** combatendo a decisão de primeira instância e reiterando os argumentos utilizados em sede de Impugnação, em apertada síntese:

(i) Da Decadência

(ii) Levantamento DRI/DRC - Diferenças Apuradas na RAIS

(iii) Levantamento ESI/ESC - Remunerações de estagiários

Posteriormente, os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro , Relator

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme se depreende do encaminhamento ao CARF.

Avaliados os pressupostos, passo para as Questões Preliminares e ao Mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES

(A) Alegações diversas de inconstitucionalidade.

Analisemos.

Não assiste razão à Recorrente pois o previsto no ordenamento legal não pode ser anulado na instância administrativa por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)”(gn).

Ademais, há a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula CARFnº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

(B) Da regularidade do lançamento

Analisemos.

Não obstante a argumentação do Recorrente, não confiro razão ao mesmo pois, de plano, nota-se que o procedimento fiscal atendeu a todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por vício insanável e tampouco cerceamento de defesa.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contra Acórdão nº 16-25.244-11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento São Paulo I - SP que julgou procedente em parte a autuação por descumprimento de obrigação principal, Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP nº. 37.223.212-4, às fls. 01, com valor consolidado de R\$ 6.810,35.

O crédito previdenciário se refere às contribuições previdenciárias destinadas à Seguridade Social devidas pelos segurados empregados incidentes sobre sua remuneração e sobre remunerações pagas a título de Bolsa de Complementação Educacional em desconformidade com a Lei n.º 6.494/77, todas não declaradas em Guia do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP e apurados em folhas de pagamento e Relação Anual de Informações Sociais - RAIS, nas competências entre 01/2004 e 13/2004.

Desta forma, conforme o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, foi lavrado AIOP nº 37.223.212-4 que, conforme definido no inciso IV do artigo 633 da IN MPS/SRP nº 03/2005, é

o documento constitutivo de crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social e a outras importâncias arrecadadas pela SRP, apuradas mediante procedimento fiscal:

(redação à época da lavratura do AIOP nº 37.223.212-4)

Lei nº 8.212/91

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

IN MPS/SRP nº 03/2005

Art. 633. São documentos de constituição do crédito tributário relativo às contribuições de que trata esta Instrução Normativa: (Nova redação dada pela IN RFB nº 851, de 28/05/2008)

I - GFIP, que é o documento declaratório da obrigação, caracterizado como instrumento de confissão de dívida tributária;

II - Lançamento do Débito Confessado (LDC), que é o documento por meio do qual o sujeito passivo confessa os débitos que verifica; (Nova redação dada pela IN RFB nº 851, de 28/05/2008)

III - Revogado pela IN RFB nº 851, de 28/05/2008

IV - Auto de Infração (AI), que é o documento constitutivo de crédito, inclusive relativo à multa aplicada em decorrência do descumprimento de obrigação acessória, lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) e apurado mediante procedimento de fiscalização; e (Nova redação dada pela IN RFB nº 851, de 28/05/2008)

V - Notificação de Lançamento, que é o documento constitutivo de crédito expedido pelo órgão da Administração Tributária. (Nova redação dada pela IN RFB nº 851, de 28/05/2008)

Pode-se elencar as etapas necessárias à realização do procedimento:

- *A autorização por meio da emissão de TIAF – Termo de Início da Ação Fiscal, o qual contém o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF- F, com a competente designação do Auditor-Fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento;*
- *A intimação para a apresentação dos documentos conforme Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária;*
- *A autuação dentro do prazo autorizado pelo referido Mandado, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituíram a*

lavratura do auto de infração ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes:

1- Instruções para o Contribuinte - IPC - Relatório que fornece ao sujeito passivo orientações entre outros assuntos de seu interesse, sobre providências para regularização de sua situação perante a Previdência Social, por meio de recolhimento, parcelamento ou apresentação de defesa ou recurso, quando for o caso;

2- Discriminativo do Analítico do Débito - DAD - Relatório que discrimina por estabelecimento, levantamento, competência e item de cobrança, os valores originários das contribuições devidas pelo contribuinte, as alíquotas utilizadas, os valores já recolhidos, anteriormente confessados ou objeto de notificação, as deduções legalmente permitidas e as diferenças existentes;

3- Discriminativo Sintético do Débito - DSP - Relatório que discrimina sinteticamente, por competência e por estabelecimento, as contribuições objeto da apuração, atualização monetária, multa e juros devidos pelo sujeito passivo;

4- Relatório de Lançamentos - RL - Relatório que relaciona os lançamentos efetuados nos sistemas específicos para apuração dos valores devidos pelo sujeito passivo, com observações, quando necessárias, sobre sua natureza ou fonte documental;

5- Fundamentação Legal do Débito - FLD - - Relatório que informa ao contribuinte os dispositivos legais que fundamentam o lançamento efetuado, de acordo com a legislação vigente à época de ocorrência dos fatos geradores;

6- Relatório de Representantes Legais - REPLEG - Relatório que relaciona todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de autuação;

7- Relatório de Vínculos - VÍNCULOS - Relatório que relaciona todas as pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando o tipo de vínculo existente e o período correspondente.

Cumpre-nos esclarecer ainda, que o lançamento fiscal foi elaborado nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, especialmente a verificação da efetiva ocorrência do fato gerador tributário, a matéria sujeita ao tributo, bem como o montante individualizado do tributo devido.

De plano, o art. 142, CTN, estabelece que:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a

matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Analisando-se o AIOP nº 37.223.212-4, tem-se que foi cumprido integralmente os limites legais dispostos no art. 142, CTN.

Ademais, não compete ao Auditor-Fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Desta forma, em constatando a falta de recolhimento, face a ocorrência do fato gerador, cumpri-lhe lavrar de imediato a notificação fiscal de lançamento de débito de forma vinculada, constituindo o crédito previdenciário. O art. 243 do Decreto 3.048/99, assim dispõe neste sentido:

Art.243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.

Diante do exposto, não prospera a alegação da Recorrente.

(i) Da Decadência

Analisemos.

Deve-se verificar a ocorrência, ou não, da decadência.

O Supremo Tribunal Federal - STF, conforme o Informativo STF nº 510 de 19 de junho de 2008, por entender que apenas lei complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária, nos termos do artigo 146, III, b, da Constituição Federal, negou provimento por unanimidade aos Recursos Extraordinários nºs 556664/RS, 559882/RS, 559.943 e 560626/RS, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, atribuindo-se, à decisão, eficácia *ex nunc* apenas em relação aos recolhimentos efetuados antes de 11.6.2008 e não impugnados até a mesma data, seja pela via judicial, seja pela administrativa.

Após, o STF aprovou o Enunciado da Súmula Vinculante nº 8, publicada em 20.06.2008, nestes termos:

Súmula Vinculante nº 8 - São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário. Publicada no DOU de 20/6/2008, Seção 1, p.1.

É necessário observar ainda que as súmulas aprovadas pelo STF possuem efeitos vinculantes, conforme se depreende do art. 103-A e parágrafos da Constituição Federal, que foram inseridos pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso (g.n.).”

Portanto, da leitura do dispositivo constitucional acima, conclui-se que a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Ademais, no termos do artigo 64-B da Lei 9.784/99, com a redação dada pela Lei 11.417/06, a **administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal**, deve adequar a decisão administrativa ao entendimento do STF, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal.

“Art. 64-B. Acolhida pelo Supremo Tribunal Federal a reclamação fundada em violação de enunciado da súmula vinculante, dar-se-á ciência à autoridade prolatora e ao órgão competente para o julgamento do recurso, que deverão adequar as futuras decisões administrativas em casos semelhantes, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal”

Cumprе ressaltar que o art. 62, caput do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF do Ministério da Fazenda, Portaria MF nº 256 de 22.06.2009, veda o afastamento de aplicação ou inobservância de legislação sob fundamento de inconstitucionalidade.

Porém, o art. 62, parágrafo único, inciso I, do Regimento Interno do CARF, ressalva que o disposto no caput não se aplica a dispositivo que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (g.n.)”

Portanto, em razão da declaração de inconstitucionalidade dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 pelo STF, há que serem observadas as regras previstas no Código Tributário Nacional - CTN. Dessa forma, constata-se que já se operara a decadência do direito de constituição dos créditos ora lançados, nos termos dos artigos 150, § 4º, e 173 do Código Tributário Nacional.

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (g.n.)”

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador:

“Art.150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

*§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, **será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador**; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (g.n.)”*

Essas interpretações estão em sintonia com decisões do Poder Judiciário.

“Ementa:1. O entendimento jurisprudencial consagrado no Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação cujo pagamento ocorreu antecipadamente, o prazo decadencial de que dispõe o Fisco para constituir o crédito tributário é de cinco anos, contados a partir do fato gerador. Todavia, se não houver pagamento antecipado, incide a regra do art. 173, I, do Código Tributário Nacional.” (STJ.1ª Turma, AgRg no Ag 972.949/RS, Rel.: Min.Denise Arruda.,ago/08.) (g.n.)

“Ementa:4. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais. Precedentes das Turmas de Direito Público e da Primeira Seção. 5.Hipótese dos autos em que não houve pagamento antecipado, aplicando-se a regra do art. 173, I, do CTN.” (STJ. 2ª Turma, AgRg no Ag 939.714/RS, Rel.: Min. Eliana Calmon., fev/08.) . (g.n.)

“Ementa: Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a fixação do termo a quo do prazo decadencial para a constituição do crédito deve considerar, em conjunto, os arts. 150, § 4º, e 173, I, do Código Tributário Nacional. Na hipótese em exame, que cuida de lançamento por homologação (contribuição previdenciária) com pagamento antecipado, o

prazo decadencial será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. (...) Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.” (STJ. EREsp 278727/DF. Rel.: Min. Franciulli Netto. 1ª Seção. Decisão: 27/08/03. DJ de 28/10/03, p. 184.) . (g.n.)

Uma corrente doutrinária também aponta que no caso de tributo lançado por homologação, desde que haja a antecipação de pagamento, se aplica uma regra especial disposta no art. 150, § 4º, CTN em detrimento da aplicação da regra geral do art. 173, I, CTN. No entanto, nos casos de dolo, fraude ou simulação, de modo a que se configure a comprovada má-fé do sujeito passivo, não corre o prazo do art. 150, § 4º, CTN mas sim a decadência tributária se rege pela disposição genérica do art. 173, I, CTN.

Nesta corrente doutrinária pode-se citar, dentre outros, Ricardo Lobo Torres¹, Eduardo Sabbag², Mauro Luís Rocha Lopes³ e Leandro Paulsen⁴.

Há vozes discordantes na doutrina que defendem que a decadência opera com base na regra geral de decadência exposta no art. 173 do CTN, haja ou não pagamento antecipado no caso de lançamento por homologação, de forma a não se aplicar o art. 150, § 4º, CTN.

O meu posicionamento se identifica com o direcionamento do Superior Tribunal de Justiça – STJ e com a primeira corrente doutrinária exposta no sentido de no caso de tributo lançado por homologação, desde que haja a antecipação de pagamento e não se configure os casos de dolo, fraude ou simulação, se aplica a regra especial disposta no art. 150, § 4º, CTN, conforme se depreende do REsp 973.733/SC nos termos do art. 62-A, Anexo II, Regimento Interno do CARF – RICARF.

Na hipótese presente, verifica-se que há a presença de recolhimentos antecipados a homologar pela Auditoria-Fiscal nas competências 01/2004 a 12/2004, conforme o relatório de Documentos Apresentados – RDA.

Desta forma, considero que houve recolhimentos nas competências 01/2004 a 12/2004, independentemente de rubrica, de forma a que se aplicar o entendimento do STJ no REsp 973.733/SC nos termos do art. 62-A, Anexo II, Regimento Interno do CARF – RICARF, exsurge a regra de decadência inculpada no art. 150, § 4º, CTN posto que houve recolhimentos antecipados a homologar pelo contribuinte.

Verifica-se, da análise dos autos, que a cientificação do AIOP pela Recorrente, se deu em 23.09.2009 e o débito se refere a contribuições devidas à Seguridade Social no seguinte período: 01/2004 a 12/2004.

Dessa forma, nos termos do artigo 150, § 4º, CTN, constata-se que já se operara a decadência do direito de constituição dos créditos lançados na competência 08/2004, inclusive.

¹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 283.

² SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 723.

³ LOPES, Mauro Luís Rocha. Direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Impetus, 2009. p. 248.

⁴ PAULSEN, Leandro. Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, ESMARF, 2009. p. 1036.

(ii) Levantamento DRI/DRC - Diferenças Apuradas na RAIS

Analisemos.

De plano, observe-se que crédito previdenciário se refere às contribuições previdenciárias destinadas à Seguridade Social devidas pelos segurados empregados incidentes sobre sua remuneração e sobre remunerações pagas a título de Bolsa de Complementação Educacional em desconformidade com a Lei n.º 6.494/77, todas não declaradas em Guia do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP e apurados em folhas de pagamento e Relação Anual de Informações Sociais - RAIS, nas competências entre 01/2004 e 13/2004.

Ademais, conforme já debatido nos autos, a inobservância das normas e condições fixadas na Lei nº 6.494/77 e a presença dos elementos caracterizadores do segurado empregado impõem o enquadramento dos trabalhadores como segurados obrigatórios na qualidade de empregados, desconsiderando-se o vínculo pactuado sob o título de estágio e caracterizando-se as importâncias pagas a título de bolsa de complementação educacional de estagiário como salário-de-contribuição.

O Relatório Fiscal informa que a empresa foi regularmente notificada através do Termo de Intimação Fiscal emitido em 11/08/09 e não exibiu os documentos comprobatórios da regularidade de todos os contratos de estágio dos trabalhadores sob a remuneração de Bolsa de Complementação Educacional a seu serviço.

A seguir, tem-se os códigos de Levantamento:

2.1. DRI - Diferença Apurada na RAIS Estabelecimentos Industriais:

contêm valores das diferenças entre os valores declarados na RAIS e aqueles constantes em folha de pagamento e GFIP, apurados com fundamento no art. 33, §3º, da Lei 8212/91; e

2.2. ESI - Estagiários sem Contrato Estabelecimentos Industriais e ESC - Estagiários sem Contrato Estabelecimentos Comerciais:

contêm os valores pagos a título de Bolsa de Complementação Educacional, constantes em folhas de pagamento, tendo em vista que a Autuada não apresentou os contratos de estágio. Informa o Relatório Fiscal que as parcela salariais que serviram de base ao lançamento não foram declaradas em GFIP, fato que em tese, pela omissão de fatos geradores em GFIP, configura o delito de sonegação de contribuição previdenciária, definido no art. 337- A, I, do Código Penal. Por esse motivo, o fato será objeto de representação fiscal para fins penais.

A seguir, o Relatório Fiscal relaciona os documentos examinados:

5.1- GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência - Dados retirados do Cadastro Nacional de Informações Sociais - DCBC e GFIP WEB;

5.2 - RAIS - Relação Anual de Informações Sociais;

5.3 - Folhas de Pagamento;

5.4 - Fichas Registro de Empregados;

5.5 - GPS - Guia da Previdência Social 5.6- Livros Diário (arquivos Manad)

5.7 - Contrato consolidado e alterações contratuais fornecidos pela empresa:

5.8 - Arquivos no Layout do Manual de Arquivos Digitais das Folhas de Pagamento e Contabilidade (código de autenticação digital Folhas de Pagamento nr 844ba869- bbc4f671-cc86efb1-f50bd08b e Contabilidade nr 697c0d75-661d47ff-7cd481bf-73f5534b conforme recibos de entrega anexo).

Neste sentido, evidencia-se que a Auditoria-Fiscal não se baseou apenas nos dados disponíveis na RAIS para efetivar o lançamento do AIOP, mas sim no conjunto dos elementos extraídos dos documentos acima citados.

Pode-se elencar as etapas necessárias à realização do procedimento:

- A autorização por meio da emissão de TIAF – Termo de Início da Ação Fiscal, o qual contém o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF- F, com a competente designação do Auditor-Fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento;
- A intimação para a apresentação dos documentos conforme Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária;
- A autuação dentro do prazo autorizado pelo referido Mandado, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituíram a lavratura do auto de infração ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes:

1- Instruções para o Contribuinte - **IPC** - Relatório que fornece ao sujeito passivo orientações entre outros assuntos de seu interesse, sobre providências para regularização de sua situação perante a Previdência Social, por meio de recolhimento, parcelamento ou apresentação de defesa ou recurso, quando for o caso;

2- Discriminativo do Analítico do Débito - **DAD** - Relatório que discrimina por estabelecimento, levantamento, competência e item de cobrança, os valores originários das contribuições

devidas pelo contribuinte, as alíquotas utilizadas, os valores já recolhidos, anteriormente confessados ou objeto de notificação, as deduções legalmente permitidas e as diferenças existentes;

*3- Discriminativo Sintético do Débito - **DSP** - Relatório que discrimina sinteticamente, por competência e por estabelecimento, as contribuições objeto da apuração, atualização monetária, multa e juros devidos pelo sujeito passivo;*

*4- Relatório de Lançamentos - **RL** - Relatório que relaciona os lançamentos efetuados nos sistemas específicos para apuração dos valores devidos pelo sujeito passivo, com observações, quando necessárias, sobre sua natureza ou fonte documental;*

*5- Fundamentação Legal do Débito - **FLD** - - Relatório que informa ao contribuinte os dispositivos legais que fundamentam o lançamento efetuado, de acordo com a legislação vigente à época de ocorrência dos fatos geradores;*

*6- Relatório de Representantes Legais - **REPLEG** - Relatório que relaciona todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação;*

*7- Relatório de Vínculos - **VÍNCULOS** - Relatório que relaciona as pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando o tipo de vínculo existente e o período correspondente. Cumpre-nos esclarecer ainda, que o lançamento fiscal foi elaborado nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, especialmente a verificação da efetiva ocorrência do fato gerador tributário, a matéria sujeita ao tributo, bem como o montante individualizado do tributo devido.*

De plano, o art. 142, CTN, estabelece que:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Analisando-se o AIOP nº 37.223.212-4, tem-se que foi cumprido integralmente os limites legais dispostos no art. 142- CTN.

Ademais, não compete ao Auditor-Fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Desta forma, em constatando a falta de recolhimento, face a ocorrência do fato gerador, cumpri-lhe lavrar de imediato a notificação fiscal de lançamento de débito de forma vinculada, constituindo o crédito previdenciário. O art. 243 do Decreto 3.048/99, assim dispõe neste sentido:

Art.243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.

Diante do exposto, não prospera a alegação da Recorrente.

(iii) Levantamento ESI/ESC - Remunerações de estagiários

Analisemos.

Este ponto já foi debatido em sede de decisão de primeira instância, onde se esclareceu que os segurados que constam nos levantamentos ESC e ESI não constam nos demais levantamentos:

48. Não pode ser acolhida a alegação da Impugnante de que é improcedente o lançamento em relação aos valores das contribuições lançadas sobre a remuneração de estagiários.

49. Conforme se lê no Relatório Fiscal não ficou comprovado que se trata de estagiários. A intimação para apresentação dos documentos comprobatórios dessa condição foi feita através do Termo de Início da Ação Fiscal — TIAF (fl. 61/62) e do Termo de Intimação Fiscal (63/64).

50. A Autuada, embora intimada a apresentar a documentação comprobatória de que se trata de estágio, não o fez. Tampouco o fez por ocasião da impugnação, de modo que os valores lançados sobre a remuneração paga a título de integram o salário-de-contribuição. Bolsa de Complementação Educacional

Diante do exposto, não prospera a alegação da Recorrente.

CONCLUSÃO

Voto no sentido de CONHECER do recurso, dar provimento parcial para se reconhecer a decadência até a competência 08/2004, inclusive, com fundamento no art. 150, § 4º, CTN.

É como voto.

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro