



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

Processo n° 10410.008072/2007-10
Recurso n° 111.111 Voluntário
Acórdão n° 2403-000.772 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de setembro de 2011
Matéria LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente COM AÇUCAREIRA USINA CAPRICHÓ
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2000 a 30/11/2005

Ementa:

PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES ARRECADADAS E AS DESCONTADAS DOS SEGURADOS DEVEM SER DECLARADAS E REPASSADAS AO FISCO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF/NULIDADE. ICMS. CERCEAMENTO DE DEFESA. CONTRIBUIÇÃO SOBRE A PRODUÇÃO RURAL. COMPETÊNCIA PARA ARRECADAR CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AOS TERCEIROS. CONTRIBUIÇÃO PARA O SENAR. EMPRESA ADQUIRENTE DE PRODUTO RURAL DE PESSOA FÍSICA. RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO DOS EMPREGADOS RURAIS. DESCRIÇÃO DOS FATOS GERADORES NA LEI N°8.212/91. RETROATIVIDADE BENIGNA

Ocorre a decadência com a extinção do direito pela inércia de seu titular, quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de seu exercício dentro de um prazo prefixado, e este se esgotou sem que esse exercício tivesse se verificado, em preliminar. Na forma da Súmula Vinculante n° 8 do Supremo Tribunal Federal - STF, são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5° 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.

As contribuições da parte dos segurados, arrecadadas pela empresa mediante desconto na remuneração de seus empregados, e às retenções feitas pela empresa quando da contratação de serviços de segurados contribuintes individuais (autônomos) devem ser declaradas e repassadas ao fisco. Não o fazendo tal conduta importa tipo criminal na forma de apropriação indébita sujeitando o infrator às penas da lei.

O ato não será considerado nulo se observado seus aspectos formais e materiais.

Não há previsão de se excluir da base de cálculo utilizada no lançamento os valores referentes ao ICMS.

Não ocorre cerceamento de defesa se não tiver sido mitigado o exercício amplo do direito de fazê-la e do contraditório no devido processo legal.

O INSS e agora a Receita Federal do Brasil - RFB são competentes para arrecadar a contribuição para outras entidades e fundos incidentes sobre a comercialização da produção rural.

A empresa que adquire produto rural de produtor pessoa física se sujeita a obrigação de reter e recolher as contribuições previdenciárias e para o SENAR desses fornecedores.

O inciso III , do artigo 22 da Lei nº 8.212/91 tem previsão do fato gerador determinando que se observem vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços ao tomador.

O artigo 106, “c” do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna.

Recurso Voluntário Provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, Na preliminar, por unanimidade de votos, em reconhecer a decadência do crédito lançado para as competências até 11/2002, inclusive, com base nos critérios estabelecidos no art.150, § 4º, CTN. Votaram pelas conclusões os conselheiros Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro e Carlos Alberto Mees Stringari. No mérito, por maioria de votos em dar provimento parcial promovendo o recálculo da multa de mora de acordo com a redação do artigo 35 da Lei 8.212/91, com prevalência da multa mais benéfica para o contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora

Carlos Alberto Mees Stringari-Presidente

Ivacir Júlio de Souza-Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marcelo Magalhães Peixoto, Marthius Sávio Cavalcante Lobato e Cid Marconi Gurgel de Souza.

Relatório

Li o Relatório de Primeira Instância, compulsei com os autos e não percebi necessidade de emendas. Assim transcrevo-o na íntegra :

“Trata o presente processo administrativo da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD identificada pelo DEBCAD nº '37.003.185-7, a qual foi cadastrada no sistema de protocolo da Secretaria da Receita Federal do Brasil sob o número de processo constante nos dados identificadores acima. O crédito fiscal, consolidado em 30/11/2001, totaliza R\$ 778.264,09 (setecentos e setenta e oito mil duzentos e sessenta e quatro reais e nove centavos), ai incluídos principal e acréscimos legais.

*De acordo com o relatório de trabalho da auditoria fiscal, são objeto do lançamento em questão **as contribuições para a Seguridade Social dos segurados empregados a serviço da empresa e as contribuições dos produtores rurais pessoas físicas de quem a notificada adquiriu matéria prima, essas últimas para a Seguridade Social, para financiamento dos benefícios concedidos em razão dos riscos decorres de incapacidade laborativa (SAT/RAT) e para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR.***

*Alerta o auditor que o fato da Usina Capricho **haver descontado as referidas contribuições e não ter efetuado o correspondente repasse à Seguridade Social em época própria** deu ensejo ao encaminhamento de **Representação Fiscal para Fins Penais a autoridade competente.***

*O auditor notificante apresenta, por período, à alíquota utilizada na apuração do crédito para o SENAR, e em seguida passa a indicar os fatos geradores de contribuições sociais presentes no lançamento. Afirma que sendo a notificada adquirente de produtos rurais de pessoas físicas, a mesma sub-roga-se nas obrigações desses produtores quanto ao recolhimento das contribuições ora lançadas. Consta do relato que as bases de cálculo utilizadas para apuração do crédito **foram obtidas nas notas fiscais de entrada** apresentadas pela contribuinte estando demonstradas em planilha específica e registradas no relatório de Lançamentos - RL, fls.17/32, no item de apuração denominado "APR" (Aquisição Produto Rural FPAS 744).*

*No que concerne às contribuições descontadas dos segurados empregados, menciona-se que foram verificadas em **folhas de pagamento** e estão apresentadas em planilhas anexadas. Tais valores constam também do RL, onde estão agrupados sob os itens de apuração "FP2-1, Folha de Pagamentos*

Industria/Escritório GFIP (FPAS 531)" e FP3-Folha de Pagamentos Geral "FPAS 825 GFIP (FPAS 825)".

A seguir, o agente do fisco dispõe sobre os documentos utilizados para desenvolvimento dos trabalhos e enfatiza que os recolhimentos efetuados pela empresa foram considerados e encontram-se tabulados no Relatório de Documentos Apresentados – RDA.

Segundo o relatório fiscal os créditos pleiteados judicialmente pela contribuinte e declarados na Um de Recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social – GFIP foram deduzidos dos valores devidos a Previdência Social e estão contemplados na NPLD em tela e na de n.º 31.003.181-3. Informa-se ainda que os valores objeto de compensação constam do RL e da planilha denominada DEMONSTRATIVO DE APROPRIAÇÃO DOS VALORES DECLARADOS COMO COMPENSAÇÃO EM GFIP – POR LEVANTAMENTO”

Menciona-se também a dedução dos valores repassados aos segurados a título de salário-família e salário-maternidade. Acrescenta, ainda, que a base legal que dá suporte ao lançamento consta do relatório "Fundamentos Legais do Débito - FLD".

Foram anexadas, por amostragem, cópias de folhas de pagamento, notas fiscais de entrada e extratos de escrituração contábil de contas representativas da aquisição de produtos rurais.

A IMPUGNAÇÃO

Cientificado do lançamento por via postal com aviso de recebimento - AR, fls. 150, o sujeito passivo apresentou em 11/01/2008, impugnação, fls. 1511187, na qual alega em síntese:

- a) que a sua defesa é tempestiva;*
- b) extinto o MPF por decurso de prazo, posto que não houve ciência de prorrogação do mesmo, a autoridade fiscal já não mais se encontrava revestida da competência para lavrar o lançamento;*
- c) mesmo que se considere válido o lançamento sem cobertura de MPF, ainda assim o auditor era incompetente, posto que o crédito fiscal não poderia ser lançado pela mesma autoridade responsável pelo cumprimento do MPF extinto;*
- d) com a extinção do MPF, somente poderia haver exame da documentação da empresa, com a determinação expressa da autoridade hierarquicamente superior, o que efetivamente não ocorreu;*
- e) o lançamento das contribuições concernentes ao período compreendido entre 01/2000 e 12/2001 foi equivocado, uma vez que ultrapassa o quinquênio decadencial previsto no art. 150, § 4.º do Código Tributário Nacional - CTN;*

f) a glosa nos valores compensados pela empresa não foi justificada pelo auditor, assim o lançamento é nulo por falta de motivação;

g) o art. 94, § 1.º da Lei n.º 8.212/1991, bem como o art. 3º, § 2º, da Lei n.º 11.451/2007 não autorizam o INSS a cobrar contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural para outras entidades;

h) é inválida a exigência de contribuição sobre a produção rural do empregador pessoa física prevista no art.25 da Lei n. 0 8.212/1991, pois caracteriza bi-tributação, haja vista o contribuinte estar obrigado a recolher também a contribuição do art. 21 da mesma Lei;

i) observa-se que o art. 25 da Lei n.º 8.212/1991 não revela qual o fato gerador da obrigação tributária, o que torna o comando legal ineficaz quanto à possibilidade de exação fiscal. Para dar guarida a sua tese apresenta votos proferidos no julgamento do Recurso Extraordinário- RE n.º 363852;

l) o ICMS deve ser excluído da base de cálculo da contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural, posto que o valor do tributo não constitui juridicamente faturamento ou receita da empresa. Caso não se entenda desse modo, que, pelo menos, seja suspensa a exigência de tal contribuição até que o STF se posicione definitivamente sobre a matéria;

k) não se aplica à contribuição destinada ao SENAR o instituto da substituição tributária, pois não há base legal que preveja o recolhimento do tributo pelo adquirente da produção rural;

l) há necessidade de perícia contábil para se segregar da base de cálculo utilizada na apuração do crédito os valores remuneratórios das quantias indenizatórias, posto que os demonstrativos e documentos colacionados pela auditoria não permitem a correta visualização das parcelas incidentes e não incidentes de contribuições sociais. Para tal indica os quesitos a serem solucionados e o seu assistente técnico;

Por fim, passa a requerer:

a) anulação do lançamento atacado;

b) o deferimento do pedido de perícia;

c) que o presente processo seja julgado conjuntamente com as demais

NFLDs) lavradas na mesma ação fiscal.”

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

Após analisar aos argumentos da impugnante, conforme documento de fls.374, a 6ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Recife - DRJ/REC, em 29 de maio de 2008 emitiu o Acórdão nº 11-22.473 , mantendo procedente o lançamento.

DO RECURSO

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário de fls.390, onde reiterou, em parte, as alegações que fizera em instância “ad quod ”. Em apertada síntese, reproduzo as arguições remanescentes:

- reiterou que houvera vício do MPF;
- que em decorrência do MPF extinto somente poderia haver novo reexame dos livros, registros contábeis e fiscais e documentos da empresa com expressa autorização da autoridade hierarquicamente superior;
- que na decisão recorrida, deixou-se de apreciar temas relativos à indevida inclusão na base de cálculo do ICMS, nas contribuições incidentes sobre a receita de comercialização ;
- que houve cerceamento de defesa por ter sido negado a perícia solicitada em sede de impugnação;
- que é nulo o lançamento do SENAR incidente sobre a parte rural entre 03/2001 e 10/2001;
- arguiu a substituição tributária nas contribuições para o SENAR e.
- reiterou a ineficácia do artigo 25 da Lei 8.212/91 por ausência de fato gerador, alegando que “ também não assiste razão à decisão recorrida quando afirma, na ausência de lei, o fato gerador pode ser indicado por norma infra-legal.”

É o Relatório

Voto

Conselheiro Ivacir Júlio de Souza, Relator

Conselheiro Ivacir Júlio de Souza, Relator

DA TEMPESTIVIDADE

Conforme registro de fls.444, o recurso é tempestivo e reúne os pressuposto de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

DAS PRELIMINARES

Da decadência

De plano, em atenção ao artigo 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo Fiscal – RICARF, é relevante observar que o lançamento em comento refere-se a créditos suplementares.

O Relatório de Documentos Apresentados – RDA de fls.33 a 43, registra que houve recolhimentos anteriores à ação fiscal, recolhimentos estes que, portanto, se subsumem à tese “pagamentos antecipados” reiteradamente esposada por parte do STJ.

O período de apuração do crédito tributário compreendeu as competências **01/2000 a 11/2005** e a notificação ocorreu em **13/12/2007** conforme Aviso de Recebimento - AR de fls. 150 .

Tomando-se como certo o entendimento de que ocorre a decadência com a extinção do direito pela inércia de seu titular, quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de seu exercício dentro de um prazo prefixado, e este se esgotou sem que esse exercício tivesse se verificado, em preliminar, quedo-me a observar hipótese decadencial face a edição da Súmula Vinculante nº 8 exarada pelo Supremo Tribunal Federal – STF e da Lei Complementar nº 128 de dezembro de 2008, artigo 13, I, “a”:

SÚMULA VINCULANTE DO STF Nº 8

“São inconstitucionais o 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”.

A súmula nº 8 passou a produzir efeitos a partir de 20 de junho de 2008, conforme ata da vigésima segunda sessão plenária do STF, do dia 12.06.2008, cuja íntegra do debate foi publicado no Diário de Justiça do dia 11.09.2008. O material está no site do tribunal.

Consolidando o sumulado, se observa a Lei complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008, artigo 13, I, “a” :

“ Lei Complementar nº128, de 19 de dezembro de 2008

(...)

Art. 13. Ficam revogados:

I – a partir da data de publicação desta Lei Complementar:

a) os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991”

A Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007 através do artigo 2º, § 4º, extinguiu a então Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social promovendo a unificação das receitas dando origem a atual Receita Federal do Brasil.

Assume grande importância saber que a partir da Lei nº 9.528/97 é que se introduziu a obrigatoriedade de os sujeitos passivos das contribuições previdenciárias apresentarem a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP.

Então, somente da competência janeiro de 1999 em diante, todas as pessoas físicas ou jurídicas sujeitas ao recolhimento do FGTS, conforme estabelece a lei nº 8.036/90 e legislação posterior, bem como às contribuições e/ou informações à Previdência Social, na forma do disposto nas leis nº 8.212/91 e 8.213/91 e legislação posterior, estão obrigadas ao cumprimento desta obrigação.

Na referida GFIP, deverão ser informados os dados da empresa e dos trabalhadores, os fatos geradores de contribuições previdenciárias e valores devidos ao INSS, bem como as remunerações dos trabalhadores e valor a ser recolhido ao FGTS.

As empresas estão obrigadas à entrega da GFIP ainda que não haja recolhimento para o FGTS, caso em que esta GFIP será declaratória, contendo todas as informações cadastrais e financeiras de interesse da Previdência Social.

Desse modo, com a introdução da GFIP na legislação previdenciária, se institui para os contribuintes o dever - que não existia antes de janeiro de 1999 - de declarar, e , espontaneamente, antes de eventual ação fiscal que lhe exija, antecipar os pagamentos, os valores que entendam devidos à Previdência Social e proceder a demais obrigações acessórias.

Obrigado a isso, a legislação das contribuições previdenciárias submeteu o sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, pagamento este, por analogia, também sujeito a ulterior homologação. Logo, inserido na dicção do artigo 150.

Segundo leciona Hugo Brito Machado, em Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas, Editora Saraiva, Edição exclusiva ANFIP, pg. 847:

“ Por homologação é o lançamento feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa no que concerne à sua determinação. Opera-se pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, expressamente a homologa(CTN, art. 150), ou então, mediante homologação tácita, que se opera pelo decurso de prazo de decadência do direito de constituir o crédito tributário, pelo lançamento.(CTN, art. 150, § 4º) ”.

Nestas condições as contribuições para a Previdência Social e suas **obrigações principais e acessórias** se subsumem à lançamentos por homologação expressa ou tácita.

Também é relevante saber que os recolhimentos das contribuições previdenciárias, antes da atual Guia da previdência Social – GPS, eram efetuados mediante as denominadas Guias de Recolhimento da Previdência Social - GRPS, vigentes até a edição da Resolução Nº 657, de 17 de dezembro de 1998, que institui a atual GPS.

Naquelas guias denominadas GRPS, segregados em campos próprios, se informavam os pagamentos que estavam sendo recolhidos bem como a que título, se vinculados aos segurados, às empresas ou para terceiros.

Muito embora segregados, tais recolhimentos não representavam “dinheiro carimbado”, permitindo-se assim eventuais remanejamentos/retificações daquelas destinações, até porque os ingressos daqueles valores afluíam de um mesmo contribuinte para o mesmo cofre público.

Atualmente, na forma do leiaute das Guias da Previdência Social – GPS, a exceção da rubrica outras entidades, não se vislumbra, de imediato, tampouco de forma mais detida, de modo claro e efetivo, quais os fatos geradores ou quais rubricas estão sendo contemplados com tal pagamento. Eis porque a necessidade de ações e procedimentos fiscais, considerados os prazos decadenciais, para corroborar ou não, de forma expressa os auto-lançamentos e eventuais recolhimentos produzidos pelos contribuintes.

Por tudo isso, entendo que qualquer eventual recolhimento na forma difusa como é procedido atualmente, bem como no modo como o fora no passado, tem o condão de alcançar qualquer rubrica de modo integral ou parcial.

Apresentado tal contexto, inserido nele é que estarei conduzindo minha análise.

É muito relevante notar que, isto posto, de forma alguma o legislador condicionou a homologação, nos termos do artigo 150, à antecipações de pagamento até porque na dicção do artigo 160, parágrafo único, em ocorrendo antecipação de pagamento, o sujeito passivo pode ser contemplado com desconto:

“ Art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.

*Parágrafo único. A legislação **tributária pode conceder desconto pela antecipação do pagamento**, nas condições que estabeleça. ”*

Relevante notar que:

“o objeto da homologação é a atividade de apuração, e não o pagamento do tributo. (Cf. Zuudi Sakakihara, em Código Tributário Nacional Comentado, coord. de Vladimir Passos de Freitas, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1999, p.584)”.(grifei)

Destarte, não sendo o objeto da homologação o pagamento, mas a atividade que em face de determinada situação de fato afirma existir um tributo e lhe apura o montante, ou nega a existência desse tributo a ser apurado, não é razoável concluir que a ausência do pagamento influencie a homologação.

Entendo, ainda, que a ausência de pagamento aliada ao fato de a autoridade administrativa não ter cumprido seu mister, não desnatura a condição de lançamento do por homologação, neste caso tácita.

À exceção do prazo quinquenal legal, o legislador não condicionou, e nem poderia, nenhuma outra hipótese para reconhecer a decadência tanto no que se refere às obrigações principais quanto às acessórias.

Entretanto saber se houve ou não o lançamento, é dado importante para definir se foi expressa ou tácita a homologação.

Neste sentido, é fundamental o entendimento sobre o que venha a ser o denominado lançamento posto que sendo este um ato vinculado e obrigatório da autoridade administrativa, é a existência dele que vai determinar se foi expressa a homologação das obrigações principais e acessórias ou tácita.

Tendo a Autoridade Administrativa procedido ao lançamento expressamente, vencido o prazo quinquenal este restará homologado incluindo aí eventuais pagamentos e como consequência a decadência sobre hipotéticas diferenças não apontadas tempestivamente.

Em não existindo lançamentos e nem auto-lançamentos mediante GFIPs, bem como pagamentos e demais obrigações adimplidas, vencido prazo quinquenal, tal circunstância restará tacitamente homologada e como consequência o instituto da decadência fulmina o direito do fisco de proceder ao lançamento para garantir a cobrança do crédito tributário e quaisquer outras exigências vinculadas.

Assim, resumidamente, no que concerne às obrigações principais e acessórias, convém lembrar que tratando-se de lançamento por homologação, **o que restará homologado tacitamente é a circunstância existente à época** cumpridas ou não, adimplidas parcial ou integralmente e até mesmo inadimplidas as obrigações.

O contribuinte é sabedor de que deve efetuar o recolhimento em época própria, de modo espontâneo, isto é antes da presença do fisco, e eis aí a antecipação de que nos fala a dicção do artigo 150, caput, do CTN.

Partindo do entendimento que decadência não se concede mas sim se reconhece em razão de ter ocorrido a homologação tácita das circunstâncias decaídas, o legislador, em tempo algum, pretendeu reconhecer a decadência de forma menos ou mais gravosa.

Se assim o fosse, o legislador estaria estimulando a que o contribuinte efetuasse um planejamento fiscal que contemplasse “antecipações” ainda que irrisórias somente com o fito de se prevalecer do benefício de uma tipificação menos severa quando do reconhecimento de eventual decadência sobre suas obrigações tributárias. Portanto, aplicando-se forma menos severa, tal tratamento se constituiria em prêmio ao contribuinte inadimplente que porventura à época do termo do prazo quinquenal tivesse efetuado algum “pagamento antecipado” assegurando tal hipotético “direito” para ser compulsado em hipótese decadencial.

À decadência, se constatada, não cabe condicionamento nem mesmo renúncia. É compulsório seu reconhecimento.

Então qual a razão do legislador mencionar pagamentos antecipados no § 1º do artigo 150 do CTN ?

Para definir e caracterizar o que seria lançamento por homologação e informar que mesmo tendo sido efetuado o pagamento, espontaneamente, antes da ação do fisco, a extinção do crédito referente àquele pagamento só se daria com a condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

Pagamento antecipado não se trata pois de condição para reconhecimento de decadência.

Cabe lembrar, por relevante, que no artigo 150 do CTN, legislador se refere genericamente à ulterior homologação sem taxar se expressa ou tácita.

Art. 150 CTN :

(...)

*“ § 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, **sob condição resolutória** da ulterior homologação ao lançamento.”*

Ainda sobre o referido artigo 150 do CTN, a leitura atenta logo nas primeiras palavras do caput, se evidencia que o que o legislador pretendeu foi conceituar a modalidade de lançamento a que se refere o artigo, neste caso lançamento por homologação, e não condicionar direitos:

*“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 ao 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.”

Releva observar que para análise em comento, as expressões nucleares do artigo acima são:

- lançamento por homologação;
- dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa ;
- atividade;
- expressamente a homologa; (referindo-se à atividade define que o que se homologa é atividade);
- condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento;
- será ele de cinco anos; e
- considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

Entendo que tais expressões constituem a espinha dorsal que estrutura o texto na sua totalidade.

A leitura feita assim, de forma indutiva, do particular para o geral e depois integrando as partes e relendo de forma dedutiva, do geral para o particular, permite , sem dúvida, compreender que o que a autoridade administrativa homologa é a **ATIVIDADE** conforme se extrai do caput, parte final :

“ ...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”.

Manifestando-se sobre a decadência o legislador foi econômico e objetivo definindo na forma do artigo 150 § 4º que :

“ 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”.

Outro ponto de relevo que entendo deva ser destacado da leitura do § 4º do artigo 150 é que na hipótese de comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação, fica explícito que não se aplicará o referido artigo para o reconhecimento da decadência. Entretanto, nem de forma explícita, tampouco implícita, ficou determinado a capitulação do artigo 173 para a determinação da decadência dos valores fraudados.

A meu juízo, **a comprovada ocorrência** de dolo, fraude ou simulação importa conduta criminosa e a decadência ou a prescrição devem ser analisadas e em foro próprio não comportando benefício tributário.

Por outro aspecto, na forma do artigo 173, sem mencionar homologação mas **sim o direito de** a fazenda constituir o crédito tributário:

“ 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.***

É de se reparar que para os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, isto é para aqueles sob lançamento por homologação, o legislador foi explícito preceituando que a decadência se observa na forma do artigo 150 § 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**”*

Ao passo que sob a ótica do artigo 173, a decadência se observa conforme o § único :

*“ 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.**”*

Resumidamente, artigo 150 invoca o **lançamento e sua homologação** ao passo que o artigo 173 não exorta a homologação, sendo lícito, portanto, inferir que para o reconhecimento da decadência a aplicação do artigo 173 é regra geral e no que se refere aos tributos submetidos **aos lançamentos por homologação é específica a aplicação do artigo 150 § 4º** salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Corroborando tal entendimento, consta decisão do STJ nos embargos de Divergência nº 413.265-SC(2004/0160983-7), onde a Primeira Seção firmou entendimento preciso e atual sobre a interpretação das normas jurídicas que regem a decadência do direito do fisco no Código Tributário Nacional – CTN.

Ficou assente no julgado, por unanimidade, à luz da relatoria da Min. Denise Arruda, que a decadência do direito do fisco no CTN é tratada mediante uma REGRA GERAL e uma REGRA ESPECÍFICA. A regra geral está prevista no artigo 173, I do CTN, aplica-se a todos os tributos; já a específica consta do 150, § 4º do CTN, e aplica-se aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Sobre a decadência, registra-se ainda o contido no artigo 156, V, da Lei 5.172/66, que a decadência extingue o crédito tributário.

O artigo 107 do CTN determina que :

“ A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo ”.

Logo em seguida o artigo 108 preceitua que :

“ Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada :

I - a analogia;”

Assim, na forma do artigo 107 e 108 do CTN , por analogia, resta tomar emprestado o conceito de decadência conforme a definição noutros ramos do direito.

Em obediência à máxima *“Dormientibus non succurrit jus”* que admite ser traduzida como o direito não socorre aos que dormem, decadência pode ser definida como a perda do direito ou da faculdade pela inércia de seu titular em exercê-lo.

Em direito civil, decadência é a perda de um direito potestativo pelo seu não exercício, durante o prazo fixado em lei ou eleito e fixado pelas partes. Nesse instituto extingue-se o direito potestativo de poder, condição que torna a execução contratual dependente duma convenção que se acha subordinada à vontade ou ao arbítrio de uma ou outra das partes. Não procedem eventuais contestações. O direito é outorgado para ser exercido dentro de determinado prazo, se não exercido, extingue-se.

Na decadência o prazo não se interrompe, nem se suspende, corre indefectivelmente contra todos e é fatal, peremptório, termina sempre no dia pré-estabelecido.

Destarte, a decadência :

Extingue direito potestativo;

O prazo pode ser legal ou convencional;

Supõe uma ação cuja origem seria idêntica da do direito;

Corre contra todos;

Decorrente de prazo legal pode ser julgado de ofício pelo juiz independentemente de arguição do interessado;

Resultante de prazo legal não pode ser renunciado; e

A ação tem natureza constitutiva.

No Código Penal Brasileiro – CPB, a decadência é prevista na art. 107, IV causa de extinção da punibilidade.

Nestes termos o cerne da questão é a decadência da exigência de tributo cujo lançamento é por homologação observando que esta não se resume à mera questão pecuniária, sobre se houve ou não recolhimento antecipado.

Homologa-se a, na hipótese de ocorrência tácita, modalidade do caso em comento, a perda do direito potestativo, ainda que inadimplidas as obrigações.

Claro que as condutas ilícitas, por constituírem crimes, estão excepcionadas desta análise. Entretanto, mesmo essas, em fórum próprio, têm regramento legal e são, também alcançadas pelos institutos da decadência/prescrição.

Conforme Relatório Fiscal de fls. 81, a empresa foi autuada e sofreu Representação Fiscais para Fins Penais.

Se a Autoridade Fiscal estivesse convicta e pudesse comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, teria expressado a circunstância no Relatório de Fundamentos legais o inciso II do artigo 290 do Decreto 3.048/99 :

“ *Art. 290. Constituem circunstâncias agravantes da infração, das quais dependerá a gradação da multa, ter o infrator:*

(...)

II - agido com dolo, fraude ou má-fé;”

Na forma do comando do § 4º do artigo 150 do Código tributário Nacional – CTN, o legislador determina a necessidade de comprovação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação para a não aplicação do preceituado nos parágrafos anteriores do mesmo artigo:

“ *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.*

(...)

§ 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.”*

A Quinta Turma do STJ, em 25/11/10 (Acórdão publicado no DJe em 14/2/2011), ao julgar o *Habeas Corpus* (HC) no 139.998/RS, concedeu, por unanimidade, a ordem impetrada, para trancar o Inquérito Policial no 1774/ 08-SR/ DPE/ RS, relativo ao crime de descaminho (art. 334 do Código Penal), por entender que, “ *a deflagração da persecução penal no delito de descaminho pressupõe o trânsito em julgado da decisão na esfera administrativa, somente após o que se poderá falar em ilícito tributário* ” .

O relator do recurso, Ministro Jorge Mussi, do Supremo Tribunal de Justiça – STJ, tribuna este cujas reiteradas teses sobre a aplicação do artigo 150 em comento nos vincula, manifestando-se a respeito da exigência de lançamento definitivo do crédito tributário

para a instauração da ação penal relativa a crime, destacou ao final o caput do art. 83 da Lei no 9.430/96, ao inciso II do art. 1º do Decreto no 2.730/ 98 e ao art. 3o, § 7o da Portaria SRF no 326/ 05, para ressaltar que “ **a própria legislação sobre o tema reclama a existência de decisão final na esfera administrativa para que se possa investigar criminalmente a inclusão total ou parcial do pagamento de direito ou imposto**”

Então, sem o trânsito em julgado na instância administrativa, não se inicia a ação penal, desse modo, não se tendo certeza de que um crime fora praticado não se pode na esfera administrativa promover a sua condenação afirmando-se que o dolo fora configurado sem sua definitiva prova na forma do preceituado na parte final do artigo 150, § 4º do CTN.

Cumprе ressaltar que conforme o artigo 17,IV, do Regimento Interno do Conselho Administrativo Fiscal-RICARF uma das atribuições do Conselho é **zelar pela legalidade** do procedimento de julgamento.

É relevante perceber que ao observar a legalidade não se pretende punir ou beneficiar.

Aduz que o Princípio da Legalidade tem mais característica de garantia constitucional do que de direito individual, pelo fato de não resguardar um bem da vida específico, e sim garantir ao particular a prerrogativa de rechaçar injunções **impostas por outra via que não a da lei.**

Isto posto, usando da prerrogativa do livre convencimento não de forma arbitrária mas fundamentando e esposando o **Princípio da Legalidade**, entendo que o contribuinte fica beneficiado com a dúvida prevista no artigo 112 do Código Tributário nacional – CTN para ver declarada a decadência na forma do artigo 150, § 4º do CTN.

É muito relevante e significativo reparar na propriedade de se exortar na lide o preceituado no artigo 112 do CTN em razão de, neste artigo, o legislador alterar a praxe e não tratar o sujeito passivo da contribuição como contribuinte mas sim como **ACUSADO** bem como fazer referência à **IMPUTABILIDADE** expressões típicas do direito penal

*“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, **em caso de dúvida quanto:***

I - à capitulação legal do fato;

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou **à natureza ou extensão dos seus efeitos;***

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou **à sua graduação**”*

Segundo Pedro Nunes em sua Obra Dicionário de Tecnologia Jurídica, 13ª Ed. Pg. 53, **acusado** é o sujeito passivo de uma **ação penal**. Diz-se , principalmente, daquele a quem é **imputada** a autoria de uma infração da lei penal. É Alguém indiciado de crime. É réu. A lei lhe assegura ampla defesa.

Do mesmo autor, às pgs. 609, **imputabilidade** é o conjunto de circunstâncias especiais que demonstram nexos causal entre **o ilícito penal** e seu suposto autor.

Assim, considerando o período da ocorrência da infração definido pelas competências 01/2000 a 11/2005, e ainda que a empresa fora notificada em 13/12/2007 (AR. de fls. 150, na forma do artigo 150, §4º do CTN, bem como em obediência ao previsto no artigo 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, todo o crédito lançado **para a competência 11/2002 e anteriores, encontra-se fulminado pelo instituto da decadência.**

Da matéria não impugnada

No Relatório Fiscal de fls. 75, a Autoridade Fiscal revela que:

*1. Este relatório é integrante da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD de contribuições devidas à Seguridade Social correspondentes **à parte dos segurados, arrecadadas pela empresa mediante desconto na remuneração de seus empregados, e às retenções feitas pela empresa quando da contratação de serviços de segurados contribuintes individuais (autônomos).** Os descontos e as retenções não foram declarados em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP.*

1.1. A situação acima descrita, em tese, configura crime de "Apropriação Indébita Previdenciária" e crime de "Sonegação de Contribuição Previdenciária", definidos no Decreto-Lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940 (Código Penal), artigos 168-A e 337-A respectivamente, motivos pelos quais será objeto de REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS, com comunicação à autoridade competente para as providências cabíveis”

Em razão da relevância cumpre destacar em preliminar que sequer foi questionado o motivo principal da presente Notificação de Lançamento de Débitos – NFLD, qual seja o fato **de haver sido descontado as referidas contribuições e não ter efetuado o correspondente repasse à Seguridade Social em época própria** relatado pela Autoridade Fiscal lançadora de ensejo, inclusive, ao encaminhamento de Representação Fiscal para Fins Penais a autoridade competente. Tal comportamento por parte da recorrente incorre, também, no artigo 17 do Decreto 70.235/72 e implica em **assunção explícita da irregularidade apontada.**

“Art.17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei n 9.532, de 1997).”

Do cerceamento de defesa

O contribuinte argüi nulidade por cerceamento de defesa por ter negado a perícia solicitada em sede de impugnação.

Reitera que a base de cálculo considerada pela fiscalização diverge do figurino legal alegando que os documentos que instruem o auto de infração não permitem à empresa **conferir se a fiscalização só incluiu na base de cálculo** as verbas destinadas a retribuir o trabalho de seus empregados ou avulsos.

Assevera que :

“ Efetivamente, nem o DAD- Discriminativo Analítico de Débito nem DSD -Discriminativo Sintético de Débito nem as planilhas da Folha de Pagamento anexas à autuação indicam as rubricas que compõem a base de cálculo das contribuições lançadas. De outra banda, a listagem dos trabalhadores, também, não esclarecem a questão.

13. Por isso, para que a empresa possa demonstrar que foram incluídos valores de natureza indenizatória na base de cálculo considerada pela fiscalização faz-se necessária e é justificável a realização de perícia, nos termos do art. 16, § 4º, do Decreto 70.235/72 1 , para determinar o quantum da base de cálculo refere-se a verbas que não se destinam a retribuir o trabalho.” (grifei)

A litigância de má-fé ocorre quando uma das partes de um processo litiga intencionalmente com deslealdade.

Os doutrinadores Nelson Nery Junior e Rosa Maria Andrade Nery conceituam o litigante de má-fé como:

"a parte ou interveniente que, no processo, age de forma maldosa, como dolo ou culpa, causando dano processual à parte contrária. É o improbus litigator, que se utiliza de procedimentos escusos com o objetivo de vencer ou que, sabendo ser difícil ou impossível vencer, prolonga deliberadamente o andamento do processo procrastinando o feito. As condutas aqui previstas, definidas positivamente, são exemplos do descumprimento do dever de probidade estampado no art. 14 do CPC".

A Lei 5.869/73 nos seus artigos 14 e 17, preceitua que :

“ LEI 5.869/73

(...)

Art. 14. São deveres das partes e de todos aqueles que de qualquer forma participam do processo: (Redação dada pela Lei n 10.358, de 27.12.2001)

I - expor os fatos em juízo conforme a verdade;

II - proceder com lealdade e boa-fé;

III - não formular pretensões, nem alegar defesa, cientes de que são destituídas de fundamento;

IV - não produzir provas, nem praticar atos inúteis ou desnecessários à declaração ou defesa do direito.

V - cumprir com exatidão os provimentos mandamentais e não criar embaraços à efetivação de provimentos judiciais, de natureza antecipatória ou final. (Incluído pela Lei n 10.358, de 27.12.2001)

Parágrafo único. Ressalvados os advogados que se sujeitam exclusivamente aos estatutos da OAB, a violação do disposto no inciso V deste artigo constitui ato atentatório ao exercício da jurisdição, podendo o juiz, sem prejuízo das sanções criminais, civis e processuais cabíveis, aplicar ao responsável multa em montante a ser fixado de acordo com a gravidade da conduta e não superior a vinte por cento do valor da causa; não sendo paga no prazo estabelecido, contado do trânsito em julgado da decisão final da causa, a multa será inscrita sempre como dívida ativa da União ou do Estado.(Incluído pela Lei n 10.358, de 27.12.2001)

(...)

Art. 17. Reputa-se litigante de má-fé aquele que: (Redação dada pela Lei n 6.771, de 27.2.1980)

I - deduzir pretensão ou defesa contra texto expresso de lei ou fato incontroverso; :(Redação dada pela Lei n 6.771, de 27.2.1980)

II - alterar a verdade dos fatos; :(Redação dada pela Lei n 6.771, de 27.2.1980) ”

NELSON NERY JÚNIOR e ROSA MARIA ANDRADE NERY, ambos do Ministério Público paulista, conceituam litigante de má-fé como :

"a parte ou interveniente que, no processo, age de forma maldosa, com dolo ou culpa, causando dano processual à parte contrária. É o improbus litigator, que se utiliza de procedimentos escusos com o objetivo de vencer ou que, sabendo ser difícil ou impossível vencer, prolonga deliberadamente o andamento do processo procrastinando o feito. As condutas aqui previstas, definidas positivamente, são exemplos do descumprimento do dever de probidade estampado no art. 14 do CPC" (Código de Processo Civil e Legislação Processual Extravagante em Vigor, RT Editora,

1994, pág. 248), lembrando PONTES DE MIRANDA que "a indiferença às más consequências, se no caso era de exigir-se cuidado, pode ser tida como falta de boa fé".

O destaque acima foi colocado em razão de que os argumentos apresentados pela Recorrente beiram a litigância-de-má-fé na medida em que as folhas de pagamentos colacionadas por amostragem, confeccionadas pela própria recorrente, são realizadas demonstrando as rubricas uma a uma. Ademais, na forma dos artigos 18 e 29 do Decreto 70.235/72 o atendimento ao pedido é uma faculdade do Julgador:

"Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)"

(...)

"Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias."

Nesta linha, temos que o procedimento fiscal foi minudenciado, na medida em que oferece para produção de prova a descrição detalhada dos fatos e a sua fundamentação legal foi esclarecida.

Foi possibilitado ao Contribuinte, ao contrário do que alega, o contraditório e a ampla defesa, de acordo com a estrita legalidade administrativa e com o mandamento constitucional previsto na Carta Magna.

Assim, não se vislumbra no presente caso a necessidade da produção de novas provas periciais. Os elementos constantes do processo são suficientes para formar convicção a respeito da questão. **Portanto, apresenta-se desnecessária e prescindível a produção de prova pericial.**

Da nulidade dos Mandados de Procedimentos Fiscais - MPF'S

No item 52. de seu Recurso a Recorrente alega que :

" Diante de tais alegações, objetivamente lançadas pela contribuinte, a decisão recorrida nada falou sobre a necessidade de obediência ao prazo máximo de 120 dias nem sobre a necessidade de nomeação de outro auditor fiscal. A DRJ utilizou o MPF-C como panacéia para os vícios de competência da fiscalização, o que, conforme demonstrado nas linhas anteriores, não é admissível se se quer aplicar a legislação tributária."

No item 53, requereu a nulidade nos seguintes termos :

“ 43. Inegável, por conseguinte, que o auto de infração é nulo, por violar o art. 59, I, do Decreto nº 70.235/72 e os arts.15, II, 16 e 19 da Portaria RFB nº 4.066/ 2007.”

A Portaria RFB nº 4.066, de 2 de maio de 2007, DOU de 2.5.2007 a qual balizou as emissões , registra nos artigos 12 e 13 os prazos de validade:

“Art. 12. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I - cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;

II - sessenta dias, no caso de MPF-D.

Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o artigo anterior poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.

(...)

Art. 14. Os prazos a que se referem os arts. 12 e 13 serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, nos termos do art. 5º do Decreto 70.235, de 1972.

A mesma Portaria prevê, ainda, nos artigos 15 e 16, os casos de extinção dos MPF's conforme abaixo:

Da Extinção do Mandado de Procedimento Fiscal

Art. 15. O MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio, com a ciência do sujeito passivo;

II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 12 e 13.

Art. 16. A hipótese de que trata o inciso II do artigo anterior não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.

Parágrafo único. Na emissão do novo MPF de que trata este artigo, não poderá ser indicado o mesmo AFRFB responsável pela execução do Mandado extinto.”

Do voto de Primeira instância:

Às fls. 320, O Julgador de primeira instância assim se manifestou:

“ Tratei inicialmente da alegação defensiva que diz respeito ao Mandado de Procedimento Fiscal-MPF. A impugnante tomou ciência, através de seu Diretor Administrativo, de que estava sob ação fiscal mediante o M.PF n.º 09408513F00, fl. 43, em

19/06/2007. Dos termos da ordem de serviço, os trabalhos de fiscalização deveriam ser executados até 12/10/2007.

Em 05/09/2007, portanto, antes de expirado o MPF, foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal Complementar -MPF-C n.º 09408513C01, o qual prorrogou o MPF anterior para 11/12/2007. Chamo atenção que o sujeito passivo tomou ciência da nova ordem de execução em 10/09/2007, fl. 44. Considerando-se que a data da lavratura da NFLD foi 30/11/2007, não há, assim, o que se falar em fiscalização desprovida de MPF autorizador.

A Portaria RFB, n.º 4.066, de 02/05/2007, quando trata da prorrogação dos prazos relativos ao MPF, dispõe:

Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o artigo anterior poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.

§ 1º A prorrogação de que trata o caput poderá ser feita por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação estará disponível na Internet, nos termos do art. 72, inciso VIII:

§2º Na hipótese do §1º o AFRFB responsável pelo procedimento fiscal fornecerá ao sujeito passivo, quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo após cada prorrogação, o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, reproduzido a partir das informações apresentadas na Internet, conforme modelo constante do Anexo VI.

Vê-se, portanto, que não se deu a expiração do MPF original, ao revés ocorreu a sua prorrogação até o dia 11/12/2007, o que está em plena sintonia com a norma de regência acima, sendo desprovido de sustentação jurídica o argumento de defesa que argüi a invalidade do lançamento por falta de competência do auditor para executar o procedimento fiscal, seja pela expiração do MPF, seja pela impossibilidade do agente ser autorizado a executar novo mandado, quando o anterior tenha expirado.”

De fato o Julgador de primeira instância não abordou a hipótese prevista no parágrafo único do artigo 16, por desnecessário como adiante se verificará:

“ Parágrafo único. Na emissão do novo MPF de que trata este artigo, não poderá ser indicado o mesmo AFRFB responsável pela execução do Mandado extinto.” (grifei)

Complementando aquela argumentação, há que se observar o comando do artigo 14 da mesma Portaria que ressalta que os prazos serão contínuos :

“Art. 14. Os prazos a que se referem os arts. 12 e 13 serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, nos termos do art. 5º do Decreto 70.235, de 1972”.

Atenção também deve ser dada ao art. 13, § 2º da Portaria MPS/SRP Nº 3.031, de 16 de dezembro de 2005 :

“ PORTARIA MPS/SRP Nº 3.031, DE 16 DE DEZEMBRO DE 2005 - DOU DE 22/12/2005

Retificada no DOU DE 09/06/2006

(...)

Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o art. 12 poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observados, a cada ato o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.

§ 1º A prorrogação de que trata o caput poderá ser feita por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação estará disponível na Internet, nos termos do art. 7º, inciso VIII

§ 2º Na hipótese do § 1º deste artigo, o servidor responsável pelo procedimento fiscal fornecerá ao sujeito passivo, quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo após cada prorrogação, o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, reproduzido a partir das informações apresentadas na Internet, conforme modelo constante do Anexo IX. (grifei)

(...)

Art. 19. Os MPF emitidos e o demonstrativo de que trata o § 2º do art. 13, incluindo as modificações efetuadas no curso do procedimento fiscal, constarão no processo administrativo fiscal que venha a ser formalizado e convalidarão o procedimento fiscal em si. (grifei)

Art. 20. Os MPF de que trata esta Portaria serão emitidos em três vias, que terão as seguintes destinações:

I - sujeito passivo;

II - processo administrativo fiscal, quando instaurado;

III - arquivo da Delegacia da Receita Previdenciária do domicílio do sujeito passivo. ”

Neste sentido considerando o comando de que os prazos serão contínuos, às **fls. 71**, consta emitido o DEMONSTRATIVO DE EMISSÃO E PRORROGAÇÃO DE MPF - AUDITORIA PREVIDENCIÁRIA, onde se registra informado ao contribuinte a data de emissão do mandado complementar, a data do dia da prorrogação e a data da validade do

mandado complementar, 11/12/2007, posterior a data de encerramento da ação fiscal ocorrida em 30/11/2007 na forma do Termo de Encerramento de fls. 77.

“MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL No.: 09408513

PRORROGAÇÃO:

DATA: 12 de Outubro de 2007

EMISSÃO: 14/06/2007 VALIDADE: 11 de Dezembro de 2007”

Em razão das considerações complementares se comprova que o procedimento não sofreu solução de continuidade. Desse modo, **não há que ser reformada a decisão de primeira instância. Portanto, não dou provimento.**

Da nulidade do lançamento do SENAR incidente sobre a parte rural da Recorrente, entre 03/2001 e 10/2001

Tais competências foram alcançadas pelo instituto da decadência. Desse modo, por economia processual, **deixo de enfrentar a arguição.**

Da ausência do fato gerador

Em combate à decisão de primeira instância, reiterou a ineficácia do artigo 25 da Lei 8.212/91 por ausência de fato gerador, alegando que “ também não assiste razão à decisão recorrida quando afirma, na ausência de lei, o fato gerador pode ser indicado por norma infra-legal.”

De fato, a relação tributária não implica numa mera relação de poder exercida pelo Estado em desfavor do administrado, sem previsão normativa legal, mas sim constitui-se numa relação jurídica propriamente dita, onde os atos envolvidos na relação devem estar precisamente disciplinado na lei em sentido estrito, somente podendo alterada por norma jurídica de mesma ou superior hierarquia dentro do nosso ordenamento jurídico. Na forma do artigo 97, III, do CTN somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador :

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;”

Cumprido destacar que remetendo-me às fls. 384 reparo que ao conduzir seu voto no enfrentamento da matéria em sede de impugnação, não se alcança registrado que o Julgador teria sido norteador por teratológico entendimento de que, na ausência de lei, o fato gerador pode ser indicado por norma infra-legal como afirma a recorrente. Aduz que o I. Julgador cingiu-se a dar destaque aos aspectos legais da Lei 8.212 onde se explicitava o fato gerador argüido.

Desse modo, seguramente premido pelo o comando dos artigo 97, III, do Código Tributário Nacional – CTN **exarou a decisão a qual corroboro.**

Argüi incompetência para arrecadar contribuições para terceiros incidentes sobre a comercialização da produção rural.

Em resposta a isso, **não vejo como discordar** dos argumentos de primeira instância que, conforme sinteticamente abaixo transcrito, resolveu na forma legal a aparente antinomia presente:

“Como se percebe há um conflito aparente de normas entre o § I. do art. 94 da Lei n.º 8.212/1991 e o art. 2. da Lei n.º 8.540/1992. Um dispositivo reza que a Autarquia Previdenciária poderia arrecadar para "terceiros" exclusivamente contribuições que tivessem por base de cálculo remunerações pagas a seus segurados, enquanto o outro prevê a contribuição para o SENAR, a ser arrecadada pelo INSS, incidente sobre a comercialização.

Considerando que se trata de choque normativo entre regras de mesma hierarquia, há necessidade de se resolver o conflito mediante a utilização de técnicas extraídas da hermenêutica jurídica. Adotando-se o **critério da especialidade**, há de se concluir que o texto da Lei n.º 8.540/1992 prevaleceria, **posto que específico** sobre a contribuição ao SENAR.”

Assim, também, não dou provimento aos argumentos interpostos.

Da exclusão do valor do ICMS da base de cálculo

Da mesma forma, em razão **de entender irretocável a decisão** “ad quod”, transcrevo a íntegra daquele arrazoado **para afirmar que comungo dos mesmos argumentos sendo despiciendo inovar para acompanhar a conclusão:**

“A pretensão de que esse órgão de julgamento administrativo exclua da base de cálculo utilizada no lançamento os valores referentes ao ICMS, ou mesmo que declare a suspensão da exigibilidade do crédito não é admissível.

A legislação é clara ao definir a base de incidência para cálculo da contribuição do empregador rural pessoa física, o art. 22- A da Lei n.º 8.212/1991, que transcreverei abaixo, não deixa dúvida de que se trata da receita bruta, sem qualquer exclusão, posto que não há qualquer ressalva relativa à dedução de outros tributos, mormente o ICMS, que sendo imposto calculado "por dentro", integra o preço do produto. É inadmissível que o intérprete nesse caso venha impor redução da matéria tributável.

Art. 22A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da

receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos 1 e 11 do art. 22 desta Lei, é de:

I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; (incluído pela Lei nº 10.256, de 9.7.2001);

11 - zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade.

(incluído pela Lei nº 10.256, de 9.7.2001)

Fácil concluir que por falta de previsão legal o valor do ICMS não pode ser excluído da base de cálculo da contribuição do produtor rural incidente sobre a receita bruta da comercialização.

No que diz respeito à possibilidade de que a NFLD tenha a sua exigibilidade suspensa até o pronunciamento do STF sobre a constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS no bojo do RE nº 240785, não há sustentáculo normativo para tal. Ainda que o julgamento se referisse ao tributo lançado na NFLD em tela, não poderia ocorrer tal suspensão. Digo mais, mesmo que o STF já houvesse se pronunciado contrariamente ao fisco, tal julgamento não iria influenciar o processo de que aqui se cuida, posto que decisão tomada, mesmo pela Corte Maior, no controle difuso de constitucionalidade não possui eficácia erga omnes.”

DO MÉRITO

Da multa

Conforme Relatório FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO – FLD, às fls. 39, item 601.09, o cálculo do valor da multa moratória, teve por base os parâmetros estabelecidos pelo art. 35, I, II, III da Lei 8.212/91. Entretanto o artigo retro foi alterado pela Lei 11.941/2009, estabelecendo que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de **multa de mora** nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.

*“Art. 35. Os débitos com a União decorrentes **das contribuições sociais previstas** nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, **não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora** nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (Redação dada pela Lei 11.491, 2009)” (grifos do relator)*

Lei 9.430/96:

“ Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3º do art.5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998) ”

Da penalidade menos severa

O artigo 106, “c” do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna.

“ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

*c) quando lhe comine **penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.** ”*

Assim, Impõe-se, portanto, o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 para determinação e **prevalência da multa mais benéfica.**

CONCLUSÃO

Desse modo, por tudo que foi exposto, em **PRELIMINAR**, determino que se reconheça a **DECADÊNCIA** do crédito lançado para as competências anteriores a 11/2002, inclusive, com base nos critérios estabelecidos no Art.150, § 4º, CTN e, no **MÉRITO**, DAR **PROVIMENTO PARCIAL** promovendo o recálculo da multa de mora de acordo com a redação do artigo 35 da Lei 8.212/91, dada pela Lei 11.941/2009, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fazendo prevalecer a multa mais benéfica para o contribuinte.

É como voto

Ivacir Júlio de Souza