



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

Processo n° 10630.720202/2011-70
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-003.987 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de dezembro de 2015
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS: ISENÇÃO. SEGURADOS EMPREGADOS
Recorrente IGREJA EVANGÉLICA ASSEMBLEIA DE DEUS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2010

PRAZO DECADENCIAL. PAGAMENTO PARCIAL ANTECIPADO. APLICAÇÃO DA REGRA DO ART. 150, § 4º, CTN.

O pagamento, ainda que parcial, obriga o Fisco a constituir a totalidade do crédito tributário, no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, sob pena de homologação do auto lançamento ocorrido. Inteligência da Súmula CARF nº 99. Excepciona-se o recolhimento para outras entidades e fundos, pois não contempladas no pagamento parcial verificado, aplicando-se, portanto a regra esculpida no artigo 173, I, do citado diploma legal.

ISENÇÃO. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. REQUISITOS.

A falta do certificado/da certificação de entidade beneficente de assistência social e, na vigência do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, do requerimento administrativo da isenção impedem a qualificação da pessoa jurídica para a fruição da isenção das contribuições sociais previdenciárias patronais.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SEGURADOS EMPREGADOS.

Autoriza o lançamento fiscal a existência de indícios precisos e concordantes, apoiado em documentos emitidos pelo próprio sujeito passivo, quanto à ocorrência do fato jurídico tributário relacionado à prestação de serviços em determinada atividade por segurados empregados, cabendo ao sujeito passivo o ônus da contraprova.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SEGURADOS EMPREGADOS. NECESSIDADE DE MOTIVAÇÃO SUFICIENTE DO ATO ADMINISTRATIVO.

Tendo em vista o dever de realizar o lançamento de ofício com descrição e suporte em provas suficientes da ocorrência do fato jurídico, a natureza das atividades executadas pelo trabalhador, como só apontado pela fiscalização, não é de molde a demonstrar a prestação de serviço na condição de segurado empregado, sem a indicação de elementos adicionais de conexão.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A análise da multa mais benéfica ao sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, deverá ser realizada mediante confronto, por competência, entre a penalidade prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, introduzida pelo art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, e o somatório das penalidades com base na legislação vigente à época do fato gerador: multas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º a 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, e a multa do inciso II do art. 35 dessa mesma Lei, imposta na autuação correlata pelo descumprimento de obrigação principal.

Recurso voluntário provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (a) por unanimidade, por conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento parcial para excluir da base de cálculo, relativamente aos AIs nº 37.271.652-0, nº 37.271.657-1 e nº 37.271.658-0, as remunerações não relacionadas aos serviços de zeladoria, coluna "serviço" da Planilha I, às fls. 235/463, e incluídas pela fiscalização nos Levantamentos Fiscais "EM1" e "EM2"; (b) por maioria de votos, dar-lhe provimento parcial, para: (b.1) reconhecer a decadência nas competências 01 e 02/2006 (AI nº 37.271.652-0 e 37.271.657-1), exceto quanto às contribuições para outras entidades e fundos denominados "terceiros" (37.271.658-0), vencidos os Conselheiros Relator Cleber Alex Friess, Arlindo da Costa e Silva e André Luís Mársico Lombardi que votaram por excluir apenas as contribuições previdenciárias a cargo dos segurados empregados nas competências 01 e 02/2006 (AI nº 37.271.652-0), designado para voto vencedor o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira quanto à matéria relativa à decadência; (b.2) recalculá-la quando da execução do julgado, tendo em vista as exclusões acima mencionadas, as penalidades impostas na ação fiscal para fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até 11/2008, de forma a reavaliá-la situação mais benéfica à recorrente por competência, utilizando-se do mesmo critério de cálculo adotado pela fiscalização, mediante comparação entre: i) penalidades impostas sob a égide da legislação anterior à Lei nº 11.941, de 2009 (autuações por descumprimento de obrigação acessória e de obrigação principal); e ii) penalidade prevista atualmente pelo art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (multa de ofício de 75%), sendo que os Conselheiros André Luís Mársico Lombardi e Arlindo da Costa e Silva divergiram quanto ao recálculo da multa, por entenderem que a multa aplicada pelo descumprimento de obrigação principal deveria ser calculada considerando as disposições do art. 35, II, da Lei nº. 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive. Fez sustentação oral

Dr. Hugo Marcio Correia Medeiros. OAB 77619/MG

André Luís Mársico Lombardi - Presidente

Cleber Alex Friess - Relator

Carlos Henrique de Oliveira - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Luís Mársico Lombardi, Arlindo da Costa e Silva, Carlos Alexandre Tortato, Cleber Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Theodoro Vicente Agostinho, Carlos Henrique de Oliveira e Rayd Santana Ferreira.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE), cujo dispositivo tratou de considerar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. Transcrevo a ementa do Acórdão nº 02-33.640 (fls. 1.034/1.049):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/03/2010

ENTIDADE BENEFICENTE. ISENÇÃO. INSTRUMENTO LEGAL HÁBIL.

Para fazer jus à isenção prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, a pessoa jurídica deve possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social válido e cumprir cumulativamente todos os requisitos previstos em lei. O veículo normativo hábil a definir as exigências a que estão sujeitas as entidades beneficentes de assistência social, para gozarem da isenção prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, é a Lei 8.212/91, em seu art. 55. A isenção de contribuições previdenciárias deverá ser requerida junto ao Instituto Nacional do Seguro Social.

DECISÕES JUDICIAIS.

As decisões judiciais, mesmo que reiteradas, não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

RECONHECIMENTO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO REAL PARA FINS PREVIDENCIÁRIOS. PRIMAZIA DA REALIDADE.

Se o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, na realidade mantém VÍNCULO EMPREGATÍCIO com o contratante, deverá desconsiderar o VÍNCULO pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

Todo pagamento realizado ao segurado pessoa física-contribuinte individual pelo exercício de sua atividade integra o Salário de Contribuição, base de incidência da contribuição social previdenciária.

APLICAÇÃO DA MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Os atos normativos que disciplinam a aplicação da penalidade foram regularmente observados e estão em consonância com as disposições constitucionais e legais.

2. Extrai-se do relatório fiscal, às fls. 124/132, que o processo administrativo é composto por 3 (três) Autos de Infração (AI), relativos a obrigação principal, no período de 01/2006 a 03/2010, nesses termos:

i) **AI nº 37.271.652-0**, referente às contribuições previdenciárias a cargo dos segurados empregados e contribuintes individuais, incidentes sobre o seu salário de contribuição;

ii) **AI nº 37.271.657-1**, relativo às contribuições previdenciárias patronais, constantes dos incisos I a III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, incidentes sobre remunerações de segurados empregados e contribuintes individuais, inclusive transportadores autônomos; e

iii) **AI nº 37.271.658-0**, referente às contribuições devidas a terceiros, incidentes sobre remunerações de segurados empregados (FPAS 515) e transportadores autônomos (FPAS 620).

2.1 Em síntese, o Fisco assinala os seguintes pagamentos, apurados em folhas de pagamento e documentos de caixa:

i) a segurados empregados registrados e incluídos em folhas de pagamentos pelo contribuinte (Levantamento FP);

ii) a trabalhadores considerados, pela fiscalização, como segurados empregados, conforme nominalmente indicado na Planilha I, às fls. 235/463 (Levantamento EM);

iii) a trabalhadores em obras da igreja considerados, pela fiscalização, como segurados empregados, conforme nominalmente indicado na Planilha II, às fls. 464/497 (Levantamento OB);

iv) a prestadores de serviços considerados, pela fiscalização, contribuintes individuais, na condição de transportadores autônomos, conforme nominalmente indicado na Planilha III, às fls. 498/532 (Levantamento FR); e

v) a prestadores de serviço considerados, pela fiscalização, contribuintes individuais, conforme nominalmente indicado na Planilha IV, às fls. 533/590 (Levantamento AU).

2.2 Ainda segundo a acusação fiscal, durante o período examinado a entidade autoenquadrou-se no FPAS 639, embora não possuindo o ato declaratório de isenção de contribuições previdenciárias nem o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social,

na vigência do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, ou a certificação como entidade beneficente, quando em vigor o art. 29 da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009.

3. Cientificado pessoalmente da autuação em 18/3/2011, às fls. 2, 34 e 83, o contribuinte impugnou a exigência fiscal, aduzindo, em resumo, que (fls. 668/696, 782/810 e 913/941):

i) é uma entidade imune a tributos, nos termos das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150, e §7º do art. 195, todos da Carta da República de 1988 (CR/88), dada a sua condição de entidade beneficente de assistência social, segundo comprovam o estatuto e os demais documentos juntados aos autos;

ii) os requisitos exigidos para a imunidade estão contidos no art. 14 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN), visto que a lei complementar é o instrumento normativo competente para disciplinar esse instituto;

iii) ao cumprir tais requisitos, conforme documentação apresentada, a imunidade lhe é concedida independentemente de ato declaratório de isenção ou de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social;

iv) as atividades executadas por zeladores, vigilantes, secretária, motorista, contador e trabalhadores em obras não caracterizaram a prestação de serviços como segurados empregados, pois ausentes a subordinação e habitualidade. Tratam-se de serviços eventuais e esporádicos, muitas vezes executados por voluntários, com alta rotatividade, típico da realidade de uma igreja; e

v) quanto à aplicação da multa de ofício mais benéfica, não é possível cumular e comparar, como fez a fiscalização, penalidades distintas (obrigação principal e acessória). O exame deverá ocorrer de forma separada entre penalidades por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória, observada a legislação atual em confronto com a aplicável à época dos fatos.

4. Intimada em 6/9/2011, por via postal, da decisão do colegiado de primeira instância, às fls. 1.051/1.053, a recorrente apresentou recurso voluntário no dia 26/9/2011, em que repete os mesmos argumentos expendidos em sua impugnação e requer a reforma do Acórdão nº 02-33.640 (fls. 1.054/1.061).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

Juízo de Admissibilidade

5. Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Decadência

6. Ainda que indeterminado e aberto o conceito de "matéria de ordem pública", prevalece o entendimento de que a decadência transcende aos interesses das partes, sendo cognoscível de ofício pelo julgador. Extinto o crédito tributário pela decadência, não poderá ser reavivado pelo lançamento.

7. Pois bem. Segundo a acusação fiscal, a recorrente se autoenquadrou como entidade isenta (FPAS 639) e deixou de recolher a cota patronal, inclusive contribuições devidas a terceiros, incidente sobre a remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais.

7.1 Foram recolhidos no período do lançamento, conforme itens "1.1" e "3" do relatório fiscal, tão somente os valores descontados dos segurados empregados regularmente registrados, previamente declarados em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP).

8. No âmbito do lançamento dos tributos por homologação, a tarefa prescrita em lei de antecipar o pagamento demanda do sujeito passivo realizar um conjunto de procedimentos separadamente para cada um dos tributos devidos, a partir do cotejo individualizado do fato jurídico com a regra-matriz de incidência tributária.

9. É dizer que o pagamento antecipado parcial, para fins de aplicação da regra decadencial prevista no 4º do art. 150 do CTN, isto é, cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, exige uma análise individualizada conforme a contribuição devida pelo sujeito passivo.

10. Ao indicar os autos a existência de pagamento antecipado em relação à contribuição previdenciária a cargo dos segurados empregados, estarão alcançados pela decadência, segundo a regra do § 4º do art. 150 do CTN, tão somente os lançamentos referentes a essa natureza de contribuição previdenciária.

11. Nesse passo, e tendo em conta a ciência do lançamento em 18/3/2011, deve ser reconhecida a **decadência para as competências até 02/2006, anteriores a 03/2006**, com abrangência do crédito tributário relativo à **contribuição previdenciária a cargo dos segurados empregados do AI nº 37.271.652-0**, nas competências 01 e 02/2006, e **Levantamentos Fiscais denominados "EM1" e "OB1"**.

Mérito

a) Imunidade das contribuições previdenciárias

12. Relativamente ao período fiscalizado, a recorrente não possui tanto o(a) certificado/certificação como entidade beneficente de assistência social quanto o ato declaratório de isenção. Trata-se de fato incontroverso nos autos.

13. Nessa questão, inclusive, a entidade argumenta que faz jus a imunidade das contribuições previdenciárias, independentemente das formalidades previstas em lei ordinária, pois cumpre todos os requisitos exigidos pelo art. 14 do CTN.

14. Não é bem assim. Neste processo administrativo, a exigência fiscal diz respeito a contribuições destinadas a seguridade social e a terceiros, assim compreendidas entidades e fundos. Cuida-se, portanto, de espécie autônoma de tributo, distinta dos impostos.

15. As imunidades previstas nas alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da CR/88, referem-se exclusivamente aos impostos, não abrangendo as contribuições. Eis a redação do texto constitucional:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; (grifei)

(...)

16. Já a imunidade das contribuições para a seguridade social, em que pese a literalidade do texto mencionar o termo "isenção", vem disposta no § 7º do art. 195 da Carta Magna de 1988:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos

Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. (grifei)

16.1 Demanda tal norma jurídica complementação pela via legal, pois incumbe à lei, segundo determinou o constituinte originário, a tarefa de detalhar os requisitos a serem atendidos pelas entidades beneficentes de assistência social para fruição do benefício.

17. No tocante ao período do lançamento fiscal, que compreende as competências de 01/2006 a 03/2010, esses requisitos estavam estabelecidos no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, e, posteriormente, foram incluídos nos arts. 29 e 30 da Lei nº 12.101, de 2009, a qual revogou o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, e passou a dispor sobre a matéria. Dentre os requisitos e as condições previstos em lei, destacamos:

Lei nº 8.212, de 1991

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

(...)

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;

(...)

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional de Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido

(...)

Lei nº 12.101, de 2009

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

(...)

Art. 31. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo. (grifei)

(...)

18. Como se vê, as leis reproduzidas são bastante claras quanto à exigência de certificação da entidade beneficente, na forma disposta pela legislação, para a fruição do benefício fiscal por parte da pessoa jurídica. Além disso, na vigência da Lei nº 8.212, de 1991, o direito à "isenção" dependia de prévio requerimento no âmbito administrativo.

19. Destarte, ante a disciplina legal vigente à época dos fatos geradores, e tendo em conta o acervo fático-probatório dos autos, a falta do(a) certificado/certificação de entidade beneficente de assistência social e, conforme o período do débito, do requerimento administrativo da isenção, impedem a qualificação da recorrente para a fruição da imunidade ("isenção") das contribuições sociais previdenciárias patronais.

20. Noutro giro, cabe anotar que é inócua a discussão na instância administrativa a respeito do instrumento legal necessário para regulamentar o § 7º do art. 195 da Carta Política de 1988, ou seja, se a regulamentação deve-se operar mediante edição de lei ordinária ou complementar.

20.1 Com efeito, é vedado no âmbito do processo administrativo fiscal, como regra, afastar a aplicação ou deixar de observar lei, sob o fundamento de inconstitucionalidade.

20.2 É que argumentos desse jaez são inoponíveis na esfera administrativa. Nesse sentido, não só o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, como também o enunciado da Súmula nº 2, deste Conselho, assim redigida:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

21. De qualquer maneira, no Recurso Extraordinário (RE) nº 636.941/RS, de relatoria do Ministro Luiz Fux, julgado na sistemática da repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal (STF) reafirma o entendimento da Corte no sentido de que lei ordinária pode regulamentar requisitos sobre constituição e funcionamento das entidades para que usufruam a imunidade do § 7º do art. 195, a exemplo da exigência de registro e certificação como entidade beneficente de assistência social. Para melhor compreensão, reproduzo parcialmente a ementa desta decisão:

(...)

15. A Suprema Corte, guardiã da Constituição Federal, indicia que somente se exige lei complementar para a definição dos seus limites objetivos (materiais), e não para a fixação das normas de constituição e de funcionamento das entidades imunes (aspectos formais ou subjetivos), os quais podem ser veiculados por lei ordinária, como sois ocorrer com o art. 55, da Lei nº 8.212/91, que pode estabelecer requisitos formais para o gozo da imunidade sem caracterizar ofensa ao art. 146, II, da Constituição Federal, ex vi dos incisos I e II, verbis: Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente: (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009) I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal; (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009); II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social,

fundamentou o nascimento do liame obrigacional de natureza tributária. Efetuado o lançamento respaldado na linguagem de provas e, portanto, um ato administrativo motivado, passa a ser do sujeito passivo, o qual tem interesse em fazer prevalecer o que afirma, o ônus da contraprova.

29. Todavia, lendo as alegações de defesa expostas no recurso voluntário, entendo que a recorrente não logrou êxito em elidir a imputação da acusação fiscal.

30. Utilizando-se de argumentação teórica e demasiadamente genérica, a entidade recorrente afirma inexistir subordinação e habitualidade na prestação de serviço devido às peculiaridades das atividades executadas para a igreja, em que haveria alta rotatividade de trabalhadores, mão de obra voluntária e serviços eventuais e esporádicos.

31. Ocorre que não há uma única passagem no recurso voluntário a respeito dos recibos de pagamentos de décimo terceiro salário juntados pela fiscalização, tampouco a recorrente toma a atitude de confrontar as suas alegações - de haver prestação de trabalho autônomo, sem habitualidade e subordinação -, com a relação nominal de vínculos, pagamentos, datas e serviços prestados anexada pela fiscalização às fls. 235/463.

32. De sorte tal que as alegações apresentadas- no sentido de que todo e qualquer trabalhador prestou serviço sem haver os elementos caracterizadores da condição de segurado empregado - não sem mostram suficientes, nem razoáveis, do ponto de vista da tarefa probatória que lhe incumbe de desconstituir o fato enunciado pela fiscalização.

33. Diante das provas articuladas pelas partes, estou convencido que deve ser mantido o lançamento em relação à prestação de serviço pelos zeladores, sendo prescindível, neste caso concreto, a comprovação dos requisitos do vínculo de emprego para cada um dos segurados nominados na planilha.

34. Por outro lado, verifico a insuficiência da motivação fiscal do ato administrativo de lançamento quanto aos demais segurados incluídos na Planilha I.

35. Com efeito, a natureza das atividades executadas pelo trabalhador, como só alegado pela fiscalização, não é de molde a demonstrar a prestação de serviço na condição de segurado empregado, sem que haja elementos adicionais de conexão. Mais que um ônus, a autoridade administrativa tem o dever de realizar o lançamento com descrição e suporte em provas suficientes da ocorrência do fato jurídico.

35.1 É imprescindível o Fisco evidenciar univocamente as condições da prestação de serviço remunerado, mediante prova direta ou indireta do fato que deseja demonstrar, como forma de conduzir o convencimento do julgador quanto à provável prestação de serviço em caráter não eventual e sob subordinação, na condição de segurado empregado, afastando, por conseguinte, o vínculo como contribuinte individual. Até porque a fiscalização constatou, no período da ação fiscal, a prestação de serviços por contribuintes individuais (Planilha IV).

35.2 Voltando-se os olhos para a realidade das entidades religiosas, parece-me que vigilância, secretaria, motorista, contador e cozinheira, entre outros, são atividades próprias de apoio dessas instituições, com uma maior ou menor utilização conforme a necessidade do tomador do serviço, de maneira que é plenamente possível a realização do trabalho sem subordinação ao tomador dos serviços.

35.3 Cabe reforçar que na hipótese da atividade de zeladoria, antes examinada, a construção probatória trazida pelo agente fiscal foi satisfatória porque apoiada em indícios fortes e convergentes - obtidos em documentos emitidos pelo próprio contribuinte - da provável existência dos pressupostos da relação empregatícia na prestação do serviço para todos os trabalhadores da mesma atividade.

36. De modo que devem ser **excluídas** da base de cálculo do lançamento fiscal, conforme Levantamento Fiscal EM1 e EM2, todas as remunerações **não relacionadas aos serviços de zeladoria**, coluna "serviço" da Planilha I, **tais como secretária, vigia, cozinheira e outros ali indicados**.

c) Trabalhadores em obras da igreja considerados, pela fiscalização, segurados empregados

(Planilha II, fls. 464/497)

37. Com amparo na documentação de caixa apresentada pela recorrente, a autoridade fiscal considerou como segurados empregados os pedreiros e/ou ajudantes de pedreiros que executaram reformas nos templos vinculados à recorrente, os quais não foram incluídos em GFIP, e estão nominados na Planilha II, às fls. 464/497.

38. Relativamente a esses trabalhadores, informa a fiscalização que foram localizados recibos de acerto de tempo trabalhado sem a correspondente assinatura da carteira de trabalho, anexados, por amostragem, ao processo.

39. Do modo análogo à situação anterior, não se trata da caracterização de contribuinte individual como segurado empregado, porque a recorrente não qualificou os pedreiros e ajudantes que prestaram serviços em obras de construção civil em nenhuma categoria de segurados, nem os incluiu em GFIP ou folha de pagamento, não calculou o montante devido ou efetuou qualquer recolhimento de contribuição previdenciária sobre os valores a eles pago.

40. Igualmente aqui o conjunto probatório trazido pela autoridade lançadora está sustentado em indícios convergentes no sentido de haver prestação de serviço, pelos pedreiros e ajudantes, na condição de segurados empregados, visto que os recibos juntados por amostragem, às fls. 656 e 660 a 662, indicam o pagamento de verbas trabalhistas próprias da relação de emprego, tais como décimo terceiro salário proporcional, férias e Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), inclusive multa rescisória.

41. Ainda que possível a prestação de serviço autônomo na atividade de construção civil, as alegações da recorrente no sentido da inexistência de continuidade na prestação do serviço e ausência de relação de emprego têm a sua força axiológica como prova bastante reduzida, dado que o autuado não apresenta qualquer comprovação de haver relação jurídica de empreitada com os trabalhadores, tais como contratos, nem se propõe a impugnar, apoiado na linguagem de provas, nomes e pagamentos listados exaustivamente pela fiscalização como prestadores na condição de segurados empregados (Planilha II).

42. Logo, estou convencido de que deve ser mantido integralmente o lançamento **fiscal nesse ponto**.

d) Cálculo da multa

43. Por fim, alega a recorrente que está incorreto o critério utilizado pela fiscalização para aplicar, em relação à multa, a retroatividade benigna da alínea "c" do inciso II do art. 106 do CTN (fls. 134/136).

43.1 Afirma o sujeito passivo que cumular e comparar penalidades distintas (obrigações principal e acessória), como fez a autoridade fiscal, é critério inapropriado para a matéria.

44. Pois bem. São várias as vertentes interpretativas, inclusive no âmbito do contencioso administrativo, a respeito da aplicação do princípio da retroatividade benigna ao regime de multas estatuído na Lei nº 8.212, de 1991.

45. Em que pese todos os bons argumentos, tenho entendido como mais adequado, até o momento, o mesmo critério utilizado pela fiscalização, visto que respeita a proibição de dupla penalização pela prática de uma mesma conduta infracional e compara penalidades incidentes sobre condutas idênticas.

46. Como se sabe, devido às alterações promovidas na Lei nº 8.212, de 1991, pela Medida Provisória (MP) nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, em matéria de penalidade relacionada a infrações anteriores a 12/2008.

47. Sob a égide da legislação vigente à época dos fatos geradores até 11/2008, a não apresentação ou apresentação com incorreções da GFIP, independentemente da existência ou não de tributo a recolher, resultava em imposição de multa com fundamento nos §§ 4º a 6º, inciso IV, do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991. Essa penalidade dizia respeito, portanto, ao descumprimento de obrigação acessória:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

(...)

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo:

(...)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2206-2004 em 09/06/2004 e MP nº 2031-2004 em 03/08/2004. Autenticado digitalmente em 29/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 30/03/2016 por CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por CLEBERSON ALEX FRIESS, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por CLEBERSON ALEX FRIESS

6 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 30/03/2016 por CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por CLEBERSON ALEX FRIESS, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por CLEBERSON ALEX FRIESS

16 por CLEBERSON ALEX FRIESS

16 por CLEBERSON ALEX FRIESS

Impresso em 05/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

§ 6º A apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa de cinco por cento do valor mínimo previsto no art. 92, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitadas aos valores previstos no § 4º.

(...)

48. Por sua vez, ao se verificar na ação fiscal, além do descumprimento de obrigação acessória, a falta de recolhimento das contribuições previdenciárias, ainda havia o lançamento do crédito tributário, com aplicação da multa então prevista no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, cuja natureza vinculava-se ao descumprimento de obrigação principal:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

(...)

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

(...)

49. A MP nº 449, de 2008, introduziu uma nova sistemática de multas. A penalidade por incorreção ou omissão nas informações na GFIP passou a ser tratada no art. 32-A, em substituição aos §§ 4º a 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991.

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

(...)

50. Já o art. 35-A trouxe para o contexto da legislação previdenciária a multa do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nas hipóteses de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, isto é, quando do descumprimento de obrigação principal (não recolher tributo):

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

51. De sorte que o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ao estabelecer um percentual fixo de multa de 75% (setenta e cinco por cento), em seu inciso I, sobre o valor da contribuição não declarada, impõe uma única multa tanto para a conduta do não recolhimento das contribuições previdenciárias, quanto para a falta de GFIP ou sua apresentação deficiente em relação a essas mesmas contribuições. Transcrevo a literalidade do inciso I do art. 44:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (grifei)

(...)

52. É de ver-se que na legislação atual, verificado simultaneamente o descumprimento de obrigação principal e acessória relacionadas às contribuições previdenciárias (não recolher, falta de declaração e/ou declarar com incorreções/omissões), haverá a incidência de apenas uma penalidade, qual seja a multa de ofício do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, introduzida por força do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

53. Assim, as multas previstas no §§ 4º a 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, restaram substituídas pela multa do art. 32-A da mesma Lei, na hipótese que tenha sido aplicada isoladamente, sem a imposição de penalidade pelo descumprimento da obrigação de recolher a contribuição previdenciária. Somente nesse contexto fático, o que não ocorre nos autos, será cabível tal comparação para fins da definição da norma jurídica mais benéfica ao sujeito passivo.

54. Ao revés, na hipótese de lançamentos correlatos pela falta de pagamento e declaração inexata na GFIP relacionada à contribuição previdenciária, como ora se cuida, a multa prevista no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, e aquela dos §§ 4º e 6º do art. 32 da mesma Lei, foram substituídas por uma única multa (**ex vi** do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991).

55. Dessa feita, com fez a autoridade fiscal, às fls. 134/136, para se verificar a situação mais benéfica ao sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, há que se realizar a seguinte comparação de penalidades entre mesmas contribuições, por competência:

a) legislação anterior: somatório da multa aplicada nos moldes do inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (obrigação principal), e das multas aplicadas na forma dos §§ 4º a 6º do art. 32 da mesma Lei (obrigação acessória); e

b) legislação atual: multa de ofício de 75% prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, e introduzida pela MP nº 449, de 2008, sem qualquer limitação.

56. Nada obstante, devido ao afastamento da tributação sobre determinados valores lançados pela fiscalização, detalhado neste voto, deverá ser refeito o cálculo da multa para efeitos da retroatividade benigna, quando da execução do julgado.

56.1 Vale dizer, no que toca às penalidades impostas na ação fiscal para fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até 11/2008, deverá ser reavaliada a situação final mais benéfica à recorrente por competência, utilizando-se do mesmo critério de cálculo adotado pela fiscalização.

57. Quanto às contribuições devidas a terceiros, a que alude o AI nº 37.271.658-0, na ausência de autuação por descumprimento de obrigação acessória, a comparação se dá apenas entre penalidades vinculadas à obrigação principal.

57.1 Nessa situação, conforme consta do discriminativo do débito, a multa aplicada nos moldes do inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, no percentual de 24% (vinte e quatro por cento), é sem dúvida mais benéfica do que aquela atualmente prescrita no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, no importe de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor original (fls. 84/116).

58. Para fatos geradores a partir de 12/2008, inclusive, a fiscalização aplicou corretamente a multa de ofício do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, no percentual de 75%.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, nesses termos:

a) **excluir**, relativamente ao AI nº 37.271.652-0, as contribuições previdenciárias a cargo dos **segurados empregados** nas competências 01 e 02/2006, Levantamentos Fiscais "EM1" e "OB1", devido à aplicação da regra decadencial expressa no § 4º do art. 150 do CTN;

b) **excluir** da base de cálculo, relativamente aos AIs nº 37.271.652-0, nº 37.271.657-1 e nº 37.271.658-0, as remunerações **não relacionadas aos serviços de zeladoria**, coluna "serviço" da Planilha I, às fls. 235/463, e incluídas pela fiscalização nos Levantamentos Fiscais "EM1" e "EM2"; e

c) **recalcular** quando da execução do julgado, tendo em vista as exclusões acima mencionadas, as penalidades impostas na ação fiscal para fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até 11/2008, de forma a reavaliar a situação mais benéfica à recorrente por competência, utilizando-se do mesmo critério de cálculo adotado pela fiscalização, mediante comparação entre:

i) penalidades impostas sob a égide da legislação anterior à Lei nº 11.941, de 2009 (autuações por descumprimento de obrigação acessória e de obrigação principal); e

ii) penalidade prevista atualmente pelo art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (multa de ofício de 75%).

É como voto.

Cleberson Alex Friess

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, Redator Designado

Com o devido respeito, ousou divergir do ilustre Conselheiro Relator no que tange a abrangência da decadência, essa acertadamente reconhecida de ofício, por ser matéria de ordem pública.

Assim tratou da questão, o ínclito Relator:

"7 Pois bem. Segundo a acusação fiscal, a recorrente se autoenquadrava como entidade isenta (FPAS 639) e deixou de recolher a cota patronal, inclusive contribuições devidas a terceiros, incidente sobre a remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais.

7.1 Foram recolhidos no período do lançamento, conforme itens "1.1" e "3" do relatório fiscal, tão somente os valores descontados dos segurados empregados regularmente registrados, previamente declarados em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP).

8. No âmbito do lançamento dos tributos por homologação, a tarefa prescrita em lei de antecipar o pagamento demanda do sujeito passivo realizar um conjunto de procedimentos separadamente para cada um dos tributos devidos, a partir do cotejo individualizado do fato jurídico com a regra-matriz de incidência tributária.

9. É dizer que o pagamento antecipado parcial, para fins de aplicação da regra decadencial prevista no 4º do art. 150 do CTN, isto é, cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, exige uma análise individualizada conforme a contribuição devida pelo sujeito passivo.

10. Ao indicar os autos a existência de pagamento antecipado em relação à contribuição previdenciária a cargo dos segurados empregados, estarão alcançados pela decadência, segundo a regra do § 4º do art. 150 do CTN, tão somente os lançamentos referentes a essa natureza de contribuição previdenciária." (destaques nossos)

Necessárias algumas considerações sobre o tema.

A decadência, como cediço, é a perda de um direito em razão da inércia de seu titular, em exercê-lo. No âmbito tributário, o Código Tributário Nacional determina, como regra geral, o prazo de cinco anos para o Fisco constituir o crédito tributário, devendo ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Essa é a dicção do artigo 173, inciso I do Códex Tributário.

Porém, é inegável a firme disposição do legislador tributário em, cada vez mais, transferir ao sujeito passivo as tarefas de identificação, mensuração, informação e controle dos fatos geradores tributários, com conseqüente surgimento da obrigação principal e das acessórias, restando ao Fisco somente a atividade de fiscalização e homologação das atividades do particular. É que se convencionou chamar tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Para esses, o CTN reservou regra específica quanto a perda do direito creditório do Fisco. Determina o artigo 150, § 4º que:

"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." (destaques não constam do texto da lei)

Interpretando as normas relativas a decadência, o Superior Tribunal de Justiça, firmou entendimento pelo qual no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação - com o pedido de desculpas pela repetição, aqueles em que **a lei imputa ao particular a obrigação de antecipar o pagamento** - o prazo decadencial de cinco anos deve ser contado a partir do momento da ocorrência do fato gerador. É o que se pode observar da transcrição abaixo da ementa do Recurso Especial, julgado como Recurso Repetitivo, 973733/SC, de relatoria do Ministro Luiz Fux, pela Primeira Seção, em 12 de agosto de 2009:

"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (**lançamento** de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o **lançamento** poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a **decadência** ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo **lançamento**, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da **decadência** do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao **lançamento** de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao **lançamento por homologação** em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "**Decadência e Prescrição no Direito Tributário**", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o **lançamento** poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a **lançamento por homologação**, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "**Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "**Direito Tributário Brasileiro**", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "**Decadência e Prescrição no Direito Tributário**", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. **In casu**, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a **lançamento por homologação**; (ii) a obrigação *ex lege* de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o **lançamento** de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Importante ressaltar, com bem assinala Leandro Paulsen (*Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência*. 15ª ed. Ed. Livraria do Advogado. 2013, p. 1067), citando Luciano Amaro:

"Se o sujeito passivo 'antecipa' o tributo, mas o faz em valor inferior ao devido, o prazo que flui é para a autoridade manifestar-se sobre se concorda ou não com o montante pago; se não concordar, deve lançar de ofício, desde que o faça antes do término do prazo cujo transcurso implica em homologação tácita" (destaques nossos)

É justamente o que ocorreu no caso em apreço. Com o agravante da declaração em GFIP, prestada pelo Recorrente.

Como bem apontado pelo Relator, o contribuinte cumpriu o dever de informar em GFIP a ocorrência dos fatos geradores sujeitos a incidência de contribuição previdenciária. De certo que o fez de acordo com o enquadramento tributário que entendia como correto, se declarando como entidade no gozo de imunidade. Porém, tal informação não tem o condão de afastar do Fisco o conhecimento da situação do contribuinte, ao reverso, segundo a própria Lei nº 8.212/91, tem o condão de confissão de dívida, ou seja, de constituição dos créditos tributários informados. Claro que, para os créditos confessados, não há que se falar em decadência, mas sim de prescrição, com idêntico prazo de 5 anos para que o Fisco exija o pagamento de seu direito de crédito, já constituído.

Ou seja, além de haver o pagamento parcial das contribuições previdenciárias, o que, por todo o dito, obriga o Fisco a se manifestar sobre a regularidade do pagamento, sob pena de homologação tácita, houve ainda a própria declaração de ocorrência de fatos geradores tributários previdenciários, o que, novamente, permitiria à Administração Tributária a constituição de ofício, ou praticas de atos tendentes a esta constituição, na defesa de seu crédito.

Assim, não se pode concordar com o ínclito Conselheiro Relator, no que tange a decadência somente das parcelas relativas à contribuição do segurado. Como assente na doutrina e na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o pagamento, ainda que parcial, obriga o Fisco a constituir a totalidade do crédito tributário, no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena da perda de seu direito.

Mister realçar, com tintas fortes, que tal tema se pacificou também no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com a edição da Súmula 99, que preceitua:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

É o que se verifica no caso em apreço.

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer e dar parcial provimento ao recurso voluntário, para exclusão do lançamento das parcelas relativa ao crédito tributário referente às competências 01 e 02 de 2006, exceto quanto às contribuições para terceiros, estas sim, não contempladas no pagamento parcial verificado, sujeitando-se portanto, ao prazo previsto no artigo 173, inciso I do CTN.

Carlos Henrique de Oliveira