



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

Processo nº 10630.720337/2010-54
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2403-001.786 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente IGREJA EVANGÉLICA ASSEMBLÉIA DE DEUS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA.

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. As edições 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" determinaram que 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.

ISENÇÃO. ENTIDADE BENEFICENTE. CERTIFICADO.

A isenção prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal exige que a pessoa jurídica requeira junto ao Instituto Nacional do Seguro Social o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social com todos os requisitos legais cumpridos.

VINCULO EMPREGATÍCIO.

Constatado e demonstrado o vínculo empregatício, há que se efetuar o enquadramento como segurado empregado.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

O pagamento ao contribuinte individual integra o salário de contribuição.

MULTA DE MORA

Na forma do revogado art. 35, I, II, III da Lei n Lei 8.212/91, os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais e das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos, são acrescidos de multa de mora e juros de mora. A redação dada pela Lei nº

11.941, de 2009, aduz que os débitos 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.

MULTA MAIS BENÉFICA.

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, a lei não retroage para prejudicar, há que se observar a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores conforme o comando do artigo 149 do Código Tributário Nacional - CT e assim também quanto a multa de ofício, com previsão para lançamentos de fatos geradores ocorridos e notificados a partir da lei 11.941, de 2009.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, nas preliminares, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, reconhecendo a decadência em relação às competências até 11 e 13/2005 nos termos do § 4º do art. 150, do Código Tributário Nacional-CTN. Vencidos os conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, e Paulo Maurício Pinheiro Monteiro que votou pelas conclusões. No Mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário determinando o recálculo da multa de mora, prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte de acordo com o disposto no art. 35, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009, e nos termos do art. 61 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996 que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, critérios desta data que devem ser observados quando da ocasião do pagamento. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora.

Carlos Alberto Mees Stringari-Presidente

Ivacir Júlio de Souza-Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marcelo Magalhães Peixoto . Convocados os Conselheiros Maria Anselma Coscrato dos Santos e Ewan Teles Aguiar.

Relatório

Conforme Relatório Fiscal de fls. 175 a 1812, o contribuinte foi autuado por inadimplir obrigações principais de recolhimento de contribuições previdenciárias referentes a parte patronal inclusive as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes de contribuintes individual e transportadores autônomos, no período 01/2005 a 12/2005. inclusive o 13º salário.

O relatório a quo consta registrado às fls. 411 a 412, que li, compulsei com os autos e tendo corroborado passarei o transcrevi na íntegra conforme abaixo:

No decorrer da ação fiscal, ficou constatado que a entidade não possui Ato Declaratório de Isenção de Contribuições Previdenciárias, nem Certificado de Entidade Beneficente e de Assistência Social, como previa o artigo 55 da Lei 8.212, de 1991, bem como, não foi certificada nos termos da Lei 12.101, de 27/11/2009 (DOU de 30/11/2009), concluindo a fiscalização que a autuada não faz jus ao benefício da isenção.

Relata ainda o auditor fiscal que a igreja informou nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIPs o código FPAS "639", criado para identificar as entidades beneficentes com isenção das contribuições previdenciárias patronais. Não informou nos mesmos documentos, os códigos relativos a outras entidades – terceiros e a alíquota RAT. Com este procedimento, inibiu-se o cálculo e recolhimento das contribuições devidas.

Acrescenta a fiscalização, que em análise aos documentos de caixa apresentados pelo contribuinte, foram verificados diversos pagamentos a trabalhadores que pelas atividades exercidas foram considerados na ação fiscal, como empregados, contribuintes individuais (autônomos) ou transportadores pessoas físicas (frete). Encontram-se identificados em anexo, os trabalhadores com o tipo de serviço, valor, data e enquadramento adotado para fins do lançamento.

Informa o relatório fiscal, item 10, que na documentação de caixa foram localizados vários recibos de acerto de tempo de serviço de diversos trabalhadores que não tiveram suas carteiras assinadas no período em que trabalharam para a igreja. Outra questão considerada foi a existência de reclamatória trabalhista contra a Igreja Evangélica, cujos pedidos, dentre outros foi a anotação da carteira de trabalho, tendo sido o reclamante atendido nesse quesito, tanto que a entidade entregou GFIP relativa ao período trabalhado.

Foram criados os seguintes levantamentos, que englobam a presente autuação:

FP - Folha de pagamento – empregados registrados e informados em GFIP indevidamente com os códigos relativos a entidade beneficente com isenção.

DC – Empregados pagos conforme documentos de caixa (anexo I) – incluem-se os trabalhadores que pela natureza das atividades executadas foram considerados empregados. Esclarece a fiscalização que a maioria dos trabalhadores relacionados são de zeladores das diversas igrejas e/ou congregações vinculados a igreja sede, cujo trabalho consiste na limpeza, manutenção dos templos, sendo um serviço constante e essencial ao desenvolvimento de suas atividades. A esses trabalhadores é paga gratificação natalina, parcela devida exclusivamente aos empregados (Lei 4.090/62, regulamentada pelo Decreto 57.155/65). Constam ainda, trabalhadores na vigilância, secretaria, motoristas, professores de música, contador (posteriormente registrado em 01/09/2006). Não foram declarados nas GFIPs entregues para o período.

CC – Empregados em obras da igreja (Anexo II) – incluem-se as pessoas que executaram reformas nos diversos templos vinculados à igreja sede, como pedreiros e/ou ajudantes. Tendo em vista a natureza das atividades prestadas, foram considerados como empregados, já que a reforma é considerada obra de construção civil. Não foram declarados em GFIP no período.

FR – Frete conforme documentos de caixa (Anexo III) – incluem-se as pessoas físicas (contribuintes individuais) que fizeram frete para as diversas congregações, transportando pessoas e/ou materiais. Não foram declarados em GFIP no período. A base de cálculo corresponde a 20% do valor do frete.

CI – Contribuintes individuais conforme documentos de caixa – incluem-se os prestadores de serviço que pela natureza das atividades executadas foram considerados contribuintes individuais – categoria autônomos. Não foram declarados em GFIP.

A ação fiscal foi precedida do Mandado de Procedimento Fiscal nº 0610300.2010.00179, Termo de Início de Procedimento Fiscal, fls. 108/109, Termos de Intimação Fiscal, fls. 110 a 119.

Foi constituído o crédito previdenciário no valor de R\$197.035,76 (cento e noventa e sete mil trinta e cinco reais e setenta e seis centavos).

A autuada teve ciência da autuação em 29/12/2010, fls. 182, e apresentou defesa em 28/01/2011, fls. 188 a 213, onde alega em síntese:

DECADÊNCIA

A decadência do direito de lançar a contribuição previdenciária do período de 01 a 11/2005, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, aplicável aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, já que a notificação do auto de infração somente ocorreu em 12/2010.

IMUNIDADE

A impugnante é uma entidade imune a tributos, conforme artigo 150, inciso VI, alíneas “b” e “c”, e artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, não se sujeitando à incidência de contribuição previdenciária patronal, pois além de templo religioso é uma entidade beneficente de assistência social, como prova seu estatuto.

É pacífico na jurisprudência do STF que apesar de constar do artigo 195, § 7º, da Constituição Federal o termo isenção, na realidade trata-se de imunidade tributária conferida às entidades beneficentes de assistência social que atendam os requisitos da lei. Tal entendimento encontra respaldo na jurisprudência do Conselho de Contribuintes e nas Delegacias da Receita Federal de Julgamento.

As entidades beneficentes de assistência social que atendem os requisitos previstos em lei são imunes e não isentas de contribuições sociais.

O instrumento normativo competente para disciplinar sua concessão é a lei complementar, nos termos do artigo 146, inciso II, da CF.

A impugnante cumpre todos os requisitos exigidos pelo artigo 14 do CTN, razão pela qual independentemente de Ato Declaratório de Isenção ou de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, faz jus a imunidade de contribuição previdenciária.

A imunidade sendo decorrência da Constituição, independe do reconhecimento expresso por parte do ente tributante, que jamais poderá retirá-la (apenas suspendê-la) por estar consagrada na Constituição. Assim, em face da imunidade tributária, o presente lançamento deverá ser integralmente cancelado.

INEXISTÊNCIA DE VÍNCULO TRABALHISTA OBREIROS ECLESIASTICOS

O obreiro – pastor e evangelista que presta serviço a uma igreja ou associação cristã, não se enquadra como empregado, pois apesar de tratar-se de pessoa física que presta serviço pessoal e habitualmente não está ele sob dependência ou subordinação ao seu superior, como ocorre com o empregado, tampouco recebe salário.

Embora recebendo ordens de seus superiores, ou da igreja, esta subordinação é meramente eclesiástica e nunca da relação de emprego; os obreiros assinam tão somente o termo de admissão ao ministério; o fato de receberem benefícios eclesiásticos não significa que ocorreu uma relação de emprego, pois tais diretrizes dizem respeito à própria essência da doutrina.

O liame que une os obreiros eclesiásticos a sua igreja é de natureza religiosa e vocacional e não constitui objeto de um contrato de emprego, pois insuscetível de avaliação econômica, já que destinado à orientação espiritual dos fiéis e divulgação do evangelho. A relação existente é de índole eclesiástica e não empregatícia, e a retribuição percebida diz respeito exclusivamente ao necessário para a manutenção do religioso. Cita jurisprudência.

ZELADORES

As atividades dos zeladores/faxineiros não podem ser reconhecidas como empregatícia, porquanto estava ligada a um serviço necessariamente eventual e esporádico, qual seja, a limpeza do templo; os faxineiros desempenham suas funções com carga horária semanal abaixo de 12 horas semanais, na forma que melhor lhes conviessem, pois se tratava de um ato voluntário em prol da obra religiosa; não havendo subordinação jurídica, requisito primordial para a caracterização da relação de emprego, bem como estão ausentes os requisitos estabelecidos no artigo 3º da CLT.

EMPREGADOS EM OBRAS DA IGREJA – INEXISTÊNCIA DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

Os pedreiros e serventes considerados empregados pelo auditor fiscal não possuem vínculo empregatício, pois inexistente a subordinação jurídica, assim como, a continuidade dos serviços, não caracterizados no auto de infração.

Não se pode entender pactuado um contrato de trabalho para a função de um pedreiro ou servente quando o fim social da defendente é a obra religiosa. É de empreitada a contratação por meio da qual se prestam serviços de reforma ou pequena construção imobiliária.

No mínimo, não estaria configurado um dos pressupostos legais para a caracterização do contrato de trabalho que é a não eventualidade, preconizado no entendimento de que é eventual o trabalho prestado que não se insira entre os fins sociais da contratante. Cita decisões do TRT.

O recebimento da remuneração constante dos recibos, a preço fechado, não qualifica a mesma como salário, descaracterizando, assim, qualquer indício de vínculo empregatício.

mlD

Ausente a finalidade lucrativa da defendente na utilização dos serviços prestados por pedreiros/serventes, bem como por estarem ausentes os requisitos necessários ao reconhecimento do vínculo, é imperiosa a insubsistência do auto de infração.

DEMAIS PROFISSIONAIS ELENCADOS NO AUTO DE INFRAÇÃO – INEXISTÊNCIA DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

Os prestadores de serviços autônomos desempenhavam suas funções em prol da obra religiosa de forma esporádica, em concertos de instrumentos da banda, saxofone, trompete, flautim concerto de veículo, transporte de passageiros, pagamento de honorários advocatícios, instalação de ventiladores, assentamento de cerâmica, frete, etc.

É patente a ausência de critério em querer evidenciar vínculo empregatício de vigilância, secretaria, motorista, professor de música e contador, pois, a prestação de serviços era esporádica, sem subordinação jurídica e de modo voluntário. Cita decisão do TRT/MG.

Não havendo nenhuma relação de emprego, ante a ausência dos requisitos esculpidos no artigo 3º da CLT, bem como os pagamentos a obreiros não constituem remuneração para fins de incidência de contribuição previdenciária, deve ser decretada a insubsistência do auto de infração.

CÁLCULO INDEVIDO DA MULTA

O procedimento aplicado pela fiscalização para fixação do valor da multa não está correto, pois não é possível cumular e comparar penalidades distintas (descumprimento de obrigação acessória e principal).

No caso dos autos, a multa por descumprimento de obrigação principal deve ser necessariamente a de 24% prevista anteriormente por ser mais benéfica do que a prevista atualmente de 75%.

Em relação ao descumprimento de obrigação acessória a comparação deve ser feita tão somente entre as multas previstas nos §§ 3º ao 8º do artigo 32 da Lei 8212/91 e a multa atual prevista no artigo 32 A da mesma Lei.

CONCLUSÃO

Requer seja dado provimento à impugnação para afastar a exigência da contribuição previdenciária patronal, tendo em vista a imunidade tributária da impugnante.

Requer seja afastado o vínculo empregatício em relação aos profissionais autônomos que prestam serviços para a impugnante e, em relação a multa, seja aplicada apenas a de 24% prevista no artigo 35 da Lei 8212/91.

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Após analisar aos argumentos da impugnante, na forma do registro de fls.416, a 7ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil de Belo Horizonte – MG - DRJ/BHE, em 24 de maio de 2011, exarou o Acórdão nº 02.32.432, mantendo procedente o lançamento.

DO RECURSO

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário de fls.421, reiterou as alegações que fizera em instância “*ad quod*”

Voto

Conselheiro Ivacir Júlio de Souza, Relator

DA TEMPESTIVIDADE

Conforme registro de fls.421, o recurso interposto em 08 de julho de 2011 é tempestivo. Aduz que reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

DA DECADÊNCIA

De plano, ressalte-se que no Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF de fls. 108 bem como nos 4 (quatro) Termos de Intimação Fiscal de fls.110 a 119 a Autoridade autuante não requereu que fossem apresentados comprovantes de recolhimento. Aduz que não se verifica colacionado nos autos o Termo de Encerramento da Ação Fiscal- TEAF impedindo saber se este fora emitido.

Às fls. 179 do Relatório Fiscal se descrevem os documentos anexados no Auto de Infração e não faz menção do sobredito TEAF.

Às fls. 421, para não conhecer a ocorrência do instituto da decadência o I. Julgador *a quo* sustentou sua decisão com base nos argumentos sobre pagamento antecipado, contribuição e fato gerador, abaixo transcritos:

*“ Cabe , no entanto, observar que a existência de **pagamento antecipado** vincula-se a **contribuição da mesma espécie**, não irradia seus efeitos **para fatos geradores distintos e nem abarca contribuição** que o sujeito passivo não reconhece como devida”*

Como se nota, ao arrazoar sobre pagamentos antecipados, fatos geradores e contribuição estabeleceu-se certa confusão conceitual que , por crucial, norteou a decisão.

O tributo denominado contribuição previdenciária é constituído de inúmeros e diferenciados fatos geradores, que em razão de serem da mesma espécie sofrem as incidências previdenciárias legalmente previstas para a **classe a que pertencem**.

Ao efetuar o recolhimento de tal tributo, ainda que o valor não corresponda ao adimplemento do total das obrigações ou não contemple todos os fatos geradores, o feito caracterizara, por óbvio, um parcial pagamento.

A eventual identidade de fatos geradores não **gera natureza jurídica distinta para cada grupo assim individuado de molde a** alterar suas espécies.

Não se tratar de dinheiro carimbado para cada grupo de fatos geradores. Os pagamentos realizados não são recolhidos aos cofres públicos segregados por rubricas ou grupos de fatos.

Na exegese do “caput” do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, a pretensão do legislador ao falar de pagamento antecipado foi simplesmente para demonstrar o que caracteriza o lançamento por homologação.

DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO E DO § 1º DO ARTIGO 150 DO CTN.

A simples leitura do caput do artigo 150 do CTN fará compreender que o legislador pretendeu, tão-somente, exprimir o denominado lançamento por homologação definindo que são aqueles cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame de autoridade da autoridade administrativa. Relevante destacar que aqui, também, o legislador não condicionou o reconhecimento da decadência em razão de se observar antecipados pagamentos:

“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”.

Como consequência de ter havido ou não pagamento antecipado pelo sujeito passivo obrigado de fazê-lo, na forma do § 1º do artigo 150 CTN, resulta que caberá ao fisco homologar, no sentido de confirmar expressa ou tacitamente, o pagamento realizado:

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

Há, portanto, uma determinação atribuída ao contribuinte para que ele realize, por sua própria conta, com base nos elementos previstos em lei (critério material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo), a apuração do “quantum debeatur”.

Em contrapartida, cabe ao Fisco, nos termos do *caput*, do artigo 150, do CTN e respectivo parágrafo 1º, rever, **em tempo hábil**, o procedimento adotado pelo contribuinte (escrituração, pagamento do tributo *etc*) homologando expressamente a atividade. Não o fazendo em tempo hábil, **restará tacitamente homologada a circunstância, qualquer que seja ela, adimplidas ou não as obrigações.**

Assim, duas são as atitudes que podem ser adotadas pelo Fisco: ou ele homologa **expressamente** o procedimento adotado pelo contribuinte, operando-se, dessa forma, a

extinção do crédito tributário, conforme dispõe o artigo 156, VII, do CTN, ou ele não o faz expressamente mas, **por inércia**, tacitamente corrobora o procedimento do sujeito passivo.

É cediço que a decadência é o perecimento do dever-poder da Administração de efetuar o lançamento tributário devido ao decurso de certo lapso temporal. Pela regra específica para os lançamentos por homologação, o direito de constituir o crédito por intermédio do lançamento se extingue no prazo de cinco anos contados na data da ocorrência do fato gerador na forma do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional – CTN.

A decadência fulmina o direito potestativo da Fazenda Pública, inexoravelmente, e os pagamentos não podem ser cobrados, em nenhuma hipótese, após o lapso temporal, quinquenal. O direito potestativo não pode ficar ao arbítrio temporal exclusivo da Autoridade Administrativa para que o exerça se e quando quiser.

Assim, em prol da segurança jurídica, o § 4º, do artigo 150, do CTN estabelece o prazo máximo para **a homologação**:

“ § 4º Se a lei não fixar prazo à 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 simples leitura do artigo 150 supra traduz literal conclusão. Aduz que no lançamento por homologação o contribuinte deva efetuar um procedimento de auto-lançamento seguido de pagamento **antecipado ao exame da autoridade administrativa**, que posteriormente, se tudo estiver correto, o fisco, no prazo quinquenal, expressamente, fará a devida homologação sob pena de não o fazendo, por inércia de exercer seu poder potestativo, a homologação ocorra de modo tácito validando - salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação - qualquer que tenha sido o procedimento do sujeito passivo, inclusive o não cumprimento das obrigações, *verbis*:

*“ 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**.”(grifos do autor)*

O sobredito entendimento sobre pagamento antecipado quer se referir antecipação à ação do fisco, fica patente quando se observa **que mesmo que efetuado com substancial atraso em relação à data do vencimento**, se o contribuinte o fizer antes de eventual ação fiscal, tal pagamento não sofrerá penalidades de multa de mora agravada em razão do benefício do instituto da denúncia espontânea previsto na seção IV – Das Responsabilidade por Infrações - no art. 138 do Código tributário Nacional – CTN, verbis:

“ Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

Na forma do comando do artigo 4º do Código Tributário Nacional – CTN, distinguir fato gerador é importante para **determinar a natureza jurídica específica do tributo**:

“ A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação....”

Em se tratando a autuação em razão de inadimplência de obrigação tributária principal por não recolhimento dos valores referentes às incidências sobre fatos geradores do TRIBUTOS contribuição previdenciária, o simples fato de se tratar de fatos distintos não desnatura a espécie jurídica do tributo. Portanto, qualquer recolhimento sobre fatos geradores submetidos à incidência em tela estará sendo efetuado para adimplir **contribuições da mesma espécie** tributária posto que até mesmo as guias de recolhimentos do tributo em comento não fazem distinções específicas e pormenorizadas por rubrica.

Há que se reparar que o também o legislador é genérico ao se referir às obrigações de adimplir tributos e suas espécies.

Neste sentido, é oportuno trazer à lume o disposto no art. 2º da Lei n 11.457/2007, quando o legislador ao tratar da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil em relação a matéria em tela não define fatos geradores mas sim **contribuições sociais** :

“ Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.(Vide Decreto nº 6.103, de 2007) ”

“ Lei 8.212, de 24 de julho de 1991

(...)

Art. 11. *No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:*

I - receitas da União;

II - receitas das contribuições sociais;

III - receitas de outras fontes.

Parágrafo único. *Constituem contribuições sociais:*

I as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço; (Vide art. 104 da Lei nº 11.196, de 2005).

II - as dos empregadores domésticos, incidentes sobre o salário-de-contribuição dos empregados domésticos a seu serviço;

III - as dos trabalhadores, incidentes sobre seu salário-de-contribuição;

IV - as das associações desportivas que mantêm equipe de futebol profissional, incidentes sobre a receita bruta decorrente dos espetáculos desportivos de que participem em todo território nacional em qualquer modalidade desportiva, inclusive jogos internacionais, e de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos desportivos;

V - as incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural;

VI - as das empresas, incidentes sobre a receita ou o faturamento e o lucro; e

VII - as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.”

Isto exposto, não se tem dúvidas que a contribuição previdenciária é tributo constituído de vários fatos geradores cujas ocorrências se exige adimplir antes de eventual ação fiscal dado que se trata de tributo de lançamento por homologação.

O total recolhimento antecipado à ação presencial fiscal, faz adimplir, por óbvio, toda a obrigação por competência. Fazê-lo em parte implica que ocorrera “ pagamento antecipado ” entretanto parcial.

DAS GUIAS DE RECOLHIMENTOS DOS PAGAMENTOS ANTECIPADOS

É relevante destacar que os recolhimentos das contribuições previdenciárias, na forma do leiaute das Guias da Previdência Social – GPS, à exceção da rubrica outras

entidades, não se vislumbra no documento de modo claro e efetivo quais os fatos geradores ou quais rubricas estariam sendo contempladas com tais pagamentos. Eis porque a necessidade de ações e procedimentos fiscais para homologar ou não, de forma expressa os auto lançamentos e recolhimentos produzidos pelos contribuintes.

Por tudo isso, entendo que qualquer recolhimento na forma difusa como é procedido - no que concerne a classificar como “pagamento antecipado” - irradia seus efeitos e **tem o condão de alcançar qualquer rubrica** que eventualmente seja de sofrer as incidências tributárias previstas.

DOS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIA

Discordando que o pagamento antecipado ao qual se refere o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN implica verificar adimplementos de rubricas de forma isolada, ressalto que o legislador ao exortar o pagamento, em todas as oportunidades, referiu-se ao tributo como um todo.

Na forma do comando do artigo 4º do mesmo códex supra, conhecer distintamente a essência do fato gerador é importante para determinar a natureza jurídica do tributo:

“A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação...”

As contribuições sociais, inclusive as de seguridade social, dentre estas as previdenciárias, com todos os fatos geradores definidos em lei como sujeitos à incidência tributária, com o advento da Constituição Federal de 1988, ganharam tratamento constitucional tributário, aplicando-lhes toda a sistemática reservada aos **tributos** pela Carta Magna (CF, art. 145 e seguintes combinado com o art. 195 e seguintes).

Do supra exposto, se observa que **o tributo** denominado contribuição previdenciária é constituído de inúmeros fatos geradores.

É relevante notar que o legislador ao classificar o que seria o lançamento por homologação também não se referiu a **rubricas** ou aos **fatos geradores** mas, sim, **aos tributos**:

*“lançamento por homologação, que ocorre quanto **aos tributos** cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento...”*

À propósito, ressalte-se o disposto no artigo 3º do CTN define tributo sem aludir a fatos geradores : “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória...”

Então, de todo o exposto, sobre a decadência, sendo pacífico que a jurisprudência entende que a os fatos geradores da contribuição previdenciária definem sua natureza jurídica como sendo **um tributo** de lançamento por homologação **não é razoável buscar verificar a situação de um fato gerador isoladamente**. O que estará em questão é o do direito de **lançar o tributo** na competência em que se verificou a ocorrência deste.

Na hipótese de ter que verificar se ocorreu “pagamento antecipado”, a busca se voltará para **qualquer valor recolhido na competência decaída** e não para um ou outro fato distintamente até porque, como visto alhures, a guia de recolhimento do pagamento não **permite fazer distinção**.

Às fls. 175 a 181 do Relatório Fiscal revelam, que o lançamento foi realizado em razão da **inadimplência** parcial do sujeito passivo no que se verifica ao adimplemento da PARTE PATRONAL. **Eis que recolhidos valores referentes à qualquer outra responsabilidade, isto faz caracterizar “pagamentos antecipados”**.

Considerando tudo que foi exposto e ainda que a notificação, segundo fls. 182, ocorreu em 29/12/2010, restam caracterizados os exigidos “pagamentos antecipados” para reconhecer decaídas as competências novembro de 2005 e anteriores sob o comando do preceituado no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, verbis

”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.”(grifos do autor)”.

DAS MULTAS

Relevante ressaltar que Recorrente foi notificada em 29/12/2010 em razão de inadimplir as obrigações vinculadas aos fatos geradores ocorridos no período 01/2005 a 13/2005 cuja penalidade prevista para infrações do gênero, à época, se subsumia ao preceituado nos incisos I, II e III do art. 35 da Lei nº 8.212/91.

Neste sentido, exorte-se o comando do artigo 144 do Código Tributário Nacional – CTN, verbis:

*“ Art. 144. O lançamento **reporta-se à data da ocorrência do fato gerador** da obrigação e **rege-se pela lei então vigente**, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

Na hipótese de novos critérios de apuração ou de **novos processos de apuração** é que se aplica a previsão do § 1º deste artigo:

*“ § 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha **instituído novos critérios de apuração** ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios ”*

Destaque-se que o presente lançamento não está submetido à novos critérios de apuração.

No Relatório de Fundamentos Legais – FLD, de fls. 18, item 601-ACRÉSCIMOS LEGAIS - MULTA, registram-se penalidades fundamentadas sob os incisos I, II e III do art. 35 da Lei nº 8.212/91 **somente para as competências 08 de 2005 e 12/2005.**

Na forma do registro do item 701.1 - ACRÉSCIMOS LEGAIS - MULTA - para as mesmas infrações compreendidas nas competências 01 a 07/2005 e 11 a 13/2005, aplicaram-se a previsão do comando no art. 35-A **introduzido posteriormente** aos fatos geradores através da Medida Provisória – MP 449 de dezembro de 2008, combinado com o art. 44, I da Lei 9.430 /96 agravando em 75% o crédito, *verbis*:

“ 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, I da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009) ”

Art. 44, I da Lei 9.430 /96

“ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007). ”

O art. 35 e seus incisos I, II e III supra foi alterado pela MP 449 de , 2008 consolidada pela Lei nº 11.941/2009, determinando 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) ”*

Às fls. 29, colacionaram-se quadro comparativo que muito embora registre que levara em conta o comando do art. 61 da Lei n 9.430/96, isto não restou não formalizado no Relatório de Fundamentos Legais – FLD. Na oportunidade tipificaram-se as penalidades sob os aspectos mais gravosos na forma do art. 44,I da Lei n 9.430/96.

O demonstrativo de fls. 29 produzido em 17/12/2010 não vincula pontual e efetivamente, por competência , quais artigos e quais leis sustentam a penalidade maculando o lançamento de vício. Registre-se que no entendimento da Autoridade Autuante o contribuinte fora contemplado pelo princípio da retroatividade benigna posto quer foram confrontados os normativos vigentes à época dos fatos geradores bem como os pressupostos supervenientes ao lançamento introduzidos pela Medida Provisória – MP 449 de dezembro de 2008.

MULTA MAIS BENÉFICA

O artigo 106 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.

Assim, impõe-se, portanto, o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 de modo que comparando o resultado com o valor da multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 prevaleça a multa mais benéfica.

*“ 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.**”*

Desse modo, pelo exposto, é pertinente o recálculo da multa cuja a definição do cálculo se observará quando a liquidação do crédito for postulado pelo contribuinte, de acordo com o artigo 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº14, de 4 de dezembro de 2009:

“Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN.”

DA COMPETÊNCIA 12/2005

Os créditos constituídos foram questionados em sede de impugnação bem como em Recurso Voluntário.

Aduz que o período decaído até 11/2005, absorveu o vício da não fundamentação legal da multa aplicada.

No que se refere a competência 12/2005, não alcançada pelo do instituto da decadência bem como não maculada do vício supra, as razões de defesa trazidas à colação não representam motivos para prosperarem. Desse modo, corroboro o lançamento bem como o arrazoado em instância a quo que por economia processual deixo de enfrentar pontualmente posto que o faria com argumentos sinônimos anuindo aquele “decisium” pelas conclusões.

CONCLUSÃO

Desse modo, diante de tudo que foi exposto, conheço do recurso para EM PRELIMINAR, com fulcro no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, reconhecer fulminados pelo instituto da decadência os créditos constituídos para as competências 11/2005 e anteriores, bem como 13/2005 e, NO MÉRITO, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL determinando que o recálculo da multa de mora observe o comando do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, incluído pela Lei nº 11.941/2009, 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% , critérios desta data que devem ser observados quando da ocasião do pagamento.

É como voto.

Ivacir Júlio de Souza - Relator