



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

**Processo n°** 10630.720339/2010-43  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2403-001.788 – 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: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

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

PREVIDENCIÁRIO. TERCEIROS. DECADÊNCIA.

Não 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 não se esgotou.

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.

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

## Relatório

Conforme Relatório Fiscal de fls. 36, o contribuinte foi autuado por inadimplir obrigações com TERCEIROS.

Às fls. 40 consta que aplicaram-se as alíquotas legais previstas.

Ressalte-se que o auto em comento tem as mesmas bases de cálculo e fatos geradores da autuação referida pelo DEBCAD 37.271.653-9, que consta do processo nº 10630.720337/2010-54 considerado pela Autoridade atuante como principal.

O relatório a quo descreve o mesmo conteúdo do sobredito processo razão pela qual motivou os mesmos argumentos de defesa em sede de impugnação e recursal.

### DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Após analisar aos argumentos da impugnante, na forma do registro de fls.182, 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 02.32.434, mantendo procedente o lançamento.

### DO RECURSO

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário de fls. 191, onde reiterou as alegações que fizera em instância “*ad quod*”

## Voto

Conselheiro Ivacir Júlio de Souza, Relator

### DA TEMPESTIVIDADE

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

### DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA.

Às fls. 40, se registra que este processo é apenso do principal vinculado ao lançamento cujo DEBCAD tem o n 37.271.653-9 que refere-se às contribuições patronais não adimplidas.

Relevante destacar que às fls. 182, colacionaram-se informações extraídas dos sistemas da Receita Federal do Brasil com registros de recolhimentos parciais do tributo referente aos valores até então considerados devidos pelo contribuinte.

Cumprido revelar que no Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF de fls. 22 bem como nos 4 ( quatro) Termos de Intimação Fiscal de fls. 24 a 33 a Autoridade autuante não requereu que fossem apresentados comprovantes de recolhimento. Aduz que , também, não se verifica colacionado nos autos o Termo de Encerramento da Ação Fiscal-TEAF impedindo saber se este fora emitido.

Às fls. 39 do Relatório Fiscal discriminam-se os documentos anexados no Auto de Infração sem fazer menção do sobredito TEAF.

Às fls. 187, o Acórdão revela que muito embora o I. Julgador a quo tenha concluído pela decadência nos termos do 4 do art. 150 do Código tributário Nacional – CTN, foi vencido pelo voto de qualidade do Presidente. Na condução do voto, manteve arraçoado contrário à sustentação de 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” .

Da forma como restou fundamentada a decisão sob os argumentos do voto vencedor, ficou definido que os valores até então recolhidos não se prestavam para caracterização de “pagamentos antecipados” e as diferenças não adimplidas não poderiam ser homologada sob o instituto da decadência.

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.

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 conseqüência 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 o lançamento, 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 debeat*”.

Em contrapartida, cabe ao Fisco, nos termos do *caput*, do artigo 150, do CTN e **respectivo parágrafo 1º, reversamente, 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**”.

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*:

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*:

*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...”*

O recolhimento antecipado à ação presencial fiscal, ainda que parcial como no presente, implica constatar que ocorrerá “ pagamento antecipado ” .

Considerando tudo que foi exposto e ainda que a notificação, conforme Aviso de Recebimento – AR de fls. 42, 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.

## **DO MÉRITO**

### **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 II 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 n 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 que 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.”

### **DOS DEMAIS QUESTIONAMENTOS**

Como ficou realçado alhures, o auto em comento tem as mesmas bases de cálculo e fatos geradores da autuação referida pelo DEBCAD 37.271.653-9, que consta do processo nº 10630.720337/2010-54 considerado pela Autoridade atuante como principal.

O relatório a quo descreve o mesmo conteúdo do sobredito processo razão pela qual motivou os mesmos argumentos de defesa em sede de impugnação e recursal.

Aduz que anuí as conclusões daquele Acórdão a quo discordando tão-somente quanto aos aspectos da decadência.

Motivado por promover economia processual, corroboro aquele “decisium” de primeira instância ao tempo em que **nego provimento às razões apresentadas em Recurso Voluntário.**

### **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 até às competências 11/2005 e 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