



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

**Processo n°** 10630.720341/2010-12  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2403-001.790 – 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 n° 8 exarada pelo Supremo Tribunal Federal - STF e da Lei Complementar n° 128 de dezembro de 2008, artigo 13, I, "a" determinaram que são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5° do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

MINISTRO DE CONFESSÃO RELIGIOSA.  
REMUNERAÇÃO.INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

Valores pagos por entidades religiosas diretamente aos seus Ministros à título de sustento pastoral, devem comprovar os dispêndios vinculados sob pena de serem considerados remuneração sobretudo se diferenciados para os vários Ministros cada qual segundo sua importância.

**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 n° 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 n° 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 nas questões da multa e no enquadramento dos segurados e vencida a conselheira Carolina Wanderley Landim que entendeu pela nulidade.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente.

Ivacir Júlio de Souza - Relator.

Participaram da sessão de 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

Li o Relatório do Acórdão a quo, compulsei com os autos e tendo corroborado o transcrevi na íntegra conforme abaixo. A demora para surgir na tela deve-se ao fato das imagens terem sido digitalizadas na origem não permitindo extrair cópias dos processos. Neste sentido, faço remissão às fls. 166 para leitura original.

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra o contribuinte acima identificado que, de acordo com o relatório fiscal de fls. 26 a 33, refere-se à contribuição destinada à Seguridade Social, parte do segurado empregado, incidente sobre remuneração paga, devida ou creditada, a qualquer título, durante o mês, aos trabalhadores denominados “obreiros”, no período de 01/2005 a 12/2005, inclusive 13º salário.

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.

Consta do Relatório 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.

Cita os artigos 11, 12, 30, 31 e 32 do Estatuto da Igreja Evangélica Assembléia de Deus de Governador Valadares, bem como, os artigos 20, 36, 38, §1º, e 39 do Regimento Interno que tratam da composição da igreja (Ministério e Ministros Auxiliares), da admissão, posse e retribuição de seus membros.

Para subsidiar a ação fiscal, foi solicitada da igreja através do Termo de Intimação entregue em 30/11/2010, a apresentação, dentre outros elementos, dos Termos de Admissão e/ou Livro próprio e as Resoluções da Diretoria fixando os valores da prebenda. Em correspondência datada de 16/12/2010, o Pastor Presidente esclareceu a forma de como se dá a ordenação ao Ministério, sem contudo, apresentar os documentos solicitados.

Informa a fiscalização que a instituição considera como "obreiros" os pastores, presbíteros, evangelistas e também os diáconos, estes conforme parágrafo único do artigo 20 do Regimento Interno não fazem parte do Ministério. Tal constatação se deu através da relação apresentada pela impugnante intitulada "Lista de Nomes dos Pastores e Obreiros", fls. 70 a 101 do processo 10630.720340/2010-78 (AI 37.271.656-3) a que este está apensado.

Foram constatados, com base nos documentos de caixa da entidade, pagamentos a obreiros no período, sendo diversos com identificação nominal da função (pastor, presbítero, evangelista, etc) e outros apenas com o histórico "pagamentos a obreiros", no formato de folha de pagamento, englobando várias pessoas, não se tendo a garantia e nem a certeza da inexistência entre tais pessoas de diácono, este não considerado parte do Ministério pela autuada.

Considera o auditor fiscal que o enquadramento na categoria de contribuinte individual dos ministros de confissão religiosa deve ser precedido da comprovação efetiva da ordenação de determinado membro da igreja ao seu ministério, como pastor, presbítero ou evangelista, e que isso não ocorreu no caso.

Informa que a igreja paga a todos os obreiros a gratificação de natal, parcela devida exclusivamente a empregados.

Nesses termos, a fiscalização considerou todos os obreiros que receberam pagamentos da Igreja Evangélica Assembléia de Deus, no período, como segurados empregados, com exceção do Pastor Presidente, Sr. Salatiel Fidelis de Souza (ata de reeleição da atual diretoria). A relação dos obreiros, bem como os valores pagos encontram-se discriminados na planilha Obreiros, em anexo, onde consta a data do relatório do pagamento (chamado de "voucher" pela igreja), nome e valor recebido.

Processo nº 10630.720341/2010-12  
Acórdão n.º 2403-001.790

S2-C4T3  
Fl. 4

A ação fiscal foi precedida do Mandado de Procedimento Fiscal nº 0610300.2010.00179, Termo de Início de Procedimento Fiscal, fls. 13/14, Termos de Intimação Fiscal, fls. 15 a 24.

Foi constituído o crédito previdenciário no valor de R\$ 119.503,58 (cento e dezenove mil quinhentos e três reais e cinquenta e oito centavos).

A igreja teve ciência da autuação em 29/12/2010, fls. 34, e apresentou defesa em 28/01/2011, fls. 37 a 63, 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 REMUNERAÇÃO PAGA A OBREIRO

Os pagamentos a obreiros são realizados na forma do artigo 38 do Regimento Interno da Igreja; são destinados ao ministro para sua subsistência e de sua família. Nenhum diácono recebeu tais valores, uma vez que o mesmo não é ministro da igreja. Os pagamentos com histórico “pagamentos a obreiros” são exclusivamente para os ministros da igreja, que não são considerados pela legislação previdenciária como segurado empregado, mas sim, contribuinte individual. Os valores pagos não variam em função da natureza ou

quantidade do trabalho e não são considerados remuneração para fins de incidência de contribuição previdenciária, como previsto no artigo 22, § 13, da Lei 8212/91.

#### 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.

Processo nº 10630.720341/2010-12  
Acórdão n.º 2403-001.790

S2-C4T3  
Fl. 5

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

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, secretária, motorista, professor de música e contador, pois a prestação de serviços eram esporádicos, 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, bem como, em face da ausência de fato gerador/base de cálculo da contribuição previdenciária, no tocante ao pagamento dos obreiros.

Requer 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.166, 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 02.32.436, mantendo procedente o lançamento.

### **DO RECURSO**

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário de fls.178, reiterou as alegações que fizera em instância “*ad quod*”

## Voto

Conselheiro Ivacir Júlio de Souza, Relator

### DA TEMPESTIVIDADE

Conforme registro de fls.177e 178, o recurso interposto em 08 de julho de 2011 é tempestivo. Aduz que reúne os pressuposto de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

### DA DECADÊNCIA

Às fls. 32, se registra que este processo é **apenso do principal** vinculado ao lançamento cujo DEBCAD tem o nº **37.271.656-3** que refere-se às contribuições patronais não adimplidas.

Relevante destacar que às fls.182 do processo n 10630.720338/2010-07 resultado da mesma ação fiscal, colacionaram-se informações extraídas dos sistemas da Receita Federal do Brasil com registros de recolhimentos parciais do tributo, referentes aos valores até então considerados devidos pelo contribuinte.

Cumpre revelar que no Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF de fls. 13 bem como nos 4 ( quatro) Termos de Intimação Fiscal de fls. 15 a 24 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. 31 do Relatório Fiscal discriminam-se os documentos anexados no Auto de Infração sem fazer menção do sobredito TEAF.

Às fls. 169, o Acórdão revela que muito embora o I. Julgador a quo tenha concluído pela decadência nos termos do § 4º do art. 150 do Código tributário Nacional – CTN, tais argumentos fora vencido pelo voto de qualidade do Presidente. Na condução do voto, o Julgador, contraditoriamente, manteve arraado 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 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**”.

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 Responsabilidades 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...”*

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

### DAS MULTAS

A 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 foi submetido à novos critérios de apuração.

Relevante sublinhar que para este processo não restou colacionado quadro comparativo das multas aplicadas. Entretanto prevaleceram valores com multa de ofício previstos somente na legislação superveniente aos fatos geradores.

No Relatório de Fundamentos Legais – FLD, de fls.7 e 8, item 601-ACRÉSCIMOS LEGAIS - MULTA, registram-se penalidades fundamentadas sob os incisos I, II e II 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) ”

### **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.

No que se refere a competência 12/2005, **não alcançada pelo do instituto da decadência**, 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 as arguições posto que o faria com argumentos sinônimos anuindo aquele “ decisium ”, em última análise, 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 até às competências 11/2005 e 13/2005e, 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.