



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

Processo n° 12196.000712/2007-42
Recurso n° 160.283 Voluntário
Acórdão n° 2403-00.985 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de janeiro de 2012
Matéria LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente GENTE SIP RECURSOS HUMANOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2000 a 30/11/2006

PREVIDENCIÁRIO. NULIDADE. DECADÊNCIA. MULTA DE MORA. MULTA MAIS BENÉFICA. PERÍCIAS.

Atos perfeitamente motivados não padecem de nulidade.

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.

As contribuições sociais, pagas com atraso, ficam sujeitas à multa de mora artigos 35, I, II, III da Lei 8.212/91.

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional cabe aplicar o artigo 35-A, se mais benéfico ao contribuinte, na forma da Lei 11.941/2009 que revogou o art. 34 da Lei 8.212/1991 e conferiu nova redação ao art. 35 da mesma Lei.

A perícia se reserva à elucidação de pontos duvidosos que requerem conhecimentos especializados para o deslinde de litígio, não se justificando a sua realização quando o fato pro bando puder ser demonstrado pela juntada de documentos.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, I) Nas preliminares, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a decadência até a competência 02/2002 com base § 4º do art 150 do CTN Votou pelas conclusões o Conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro. II) Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, determinando o recálculo da multa de mora de acordo com a redação do art 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/2009, nos termos do art. 61 da Lei 9.430/96, prevalecendo a mais benéfica para o contribuinte. Vencido o Conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro.

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, Marthius Sávio Cavalcante Lobato e Jhonatas Ribeiro Da Silva. Ausentes os conselheiros Cid Marconi Gurgel de Souza e Marcelo Magalhães Peixoto.

Relatório

Trata-se de lançamento de valores declarados nas GFIP's, de : diferença folha de pagamento, de complemento salarial, salários a maior, décimo terceiro, retirada de pró-labore, Prestação serviços pessoa física apurados na contabilidade, e de diferença de acréscimos legais, e não recolhidas a Previdência Social dentro do prazo previsto na Legislação Previdenciária.

O valor do crédito tributário de R\$ 457.913,93 (quatrocentos e cinquenta e sete mil, novecentos e treze reais e noventa e três centavos).

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada, a empresa apresentou impugnação as fls. 1118 a 1151, alegando, em síntese, que:

Da nulidade dos autos de infrações. Cerceamento de defesa.

"Como é sabida, a inobservância da forma vicia substancialmente o ato, tornando-o passível de invalidação. No caso em apreço, o auto de infração não obedeceu à forma exigida por lei, sendo portanto nulo.

O revestimento exteriorizador do ato administrativo constitui requisito vinculado e imprescindível a sua perfeição. Enquanto a vontade dos particulares pode manifestar-se livremente, a da Administração exige procedimentos especiais e forma legal para que se expresse validamente.

*A inexistência da forma induz a inexistência do ato administrativo! Pois bem, no caso em tela, os autos de infrações, não estão devidamente fundamentados, vez que, somente mencionam o serviço que esta sendo tributado O Auditor Fiscal, ao lavrar o respectivo auto de infração, deve fazer o devido enquadramento na lista de remunerações que acompanha a lei complementar definidora ou elencadora das contribuições. **não Basta, assim, alegar-se que não foram retidas as contribuições devidas pelos segurados empregado e contribuinte individual.***

Conclusivo, que foram feridos os princípios da ampla defesa e do contraditório, pois, devido à falta de demonstrativo detalhado, o contribuinte não teve conhecimento exato do que esta sendo foi tributado, não podendo, portanto, se defender, pois desconhece o conteúdo dos mesmos, estando nitidamente prejudicado no seu direito de defesa.

Dentre das irregularidades no lançamento efetuado pelo Auditor Fiscal do INSS, destacam-se varias menções de valores indevidos, cuja a contribuições do INSS já foram recolhidas em data anterior, tendo-se amparado apenas em registro contábil complementar ou de retificação.

Compulsando o Auto de infração, vislumbra-se que a empresa possui um quadro de funcionários muito extenso; e basta uma análise superficial nos lançamentos, que verificamos vários erros na contabilização da GNP, porquanto, mister ressaltar que, a apuração merece ser maior aprofundamento.

E a esse respeito, **foi solicitado ao Auditor fiscal um prazo maior**, porem, no momento da lavratura do auto de infração, comportou-se com autentico de agente punitivo, pois, negou a concessão de um prazo maior, visando unicamente aplicar a multa, sem questionar afundo sua procedência.

Como se não bastasse tamanha arbitrariedade, **o mesmo levou toda a documentação da empresa**, dificultando ainda mais a realização de um exame mais acurado para defesa, **impedindo qualquer espécie de exames comparativos entre os documentos, declarações e imputações constantes nos autos, alem de despojar a empresa do suas principais provas.**

Tais fatos, conduzem a nulidade do auto, por impedimentos ao exercício da ampla defesa e por descumprimentos das normas mínimas previstas nas normas procedimentais administrativas, fatores imprescindíveis para emprestar validade formal aos autos lavrados e aqui defendidos."

NO MÉRITO.

"Pois bem, a contribuinte foi atuada por **não retirar as contribuições devidas pelos segurados empregado e contribuinte individual.** No caso em apreço, os valores contabilizados são os valores reais, melhor explicando, parte dos valores contabilizados, são custos da empresa e, **não se referem a salário**, restando patente, que o cálculo realizado pelo Auditor Fiscal e equivocado, abusivo e ilegal.

Como se vê, não existe nenhuma base jurídica que consistência aos cálculos invocados pelo Auditor Fiscal de molde a que possa subsistir o auto de infração. Isto porque, a Lei nada menciona acerca de custos da empresa lançados na contabilização, indiferentemente dos salários.

Na verdade, grande parte dos valores levantados pelo Auditor Fiscal refere-se exclusivamente aos custos da empresa.

Por causa dessa mera formalidade, a interpretação do Auditor fiscal foi no sentido de lançar o auto de infração ora discutido e não levar em consideração tal contabilização.

Conclusivo, portanto, **que o lançamento e fruto de entendimento subjetivo e de interpretação equivocada de preceitos legais**, quer do Direito do Trabalho, quer da própria legislação previdenciária. Isto, portanto, e o fulcro da presente ação, ou seja, o Auditor fiscal, ao concretizar a cobrança do credito fruto de lançamento irregular e arbitrário, esta inegavelmente a ameaçar o patrimônio da empresa que poderá ser compelida a pagar o que não deve O auto de infração foi omisso em pontos relevantes e limitado em seu relatório, a meros cálculos, **sem apontar quais os fatos concretos que geraram a convicção de debito suplementar, principalmente no tocante a**

relação dos empregados lidos como sujeitos do benefício. **O "débito suplementar" em nenhum momento foi realmente demonstrado.**

Este fato inegavelmente caracteriza a insubsistência do auto de infração, uma vez que é flagrante o equívoco do auditor fiscal, notadamente em seu relatório fiscal da notificação fiscal de lançamento de débito. Entretanto, **no momento de apuração do suposto débito da empresa, poderia o Auditor fiscal, verificar e comparar as demonstrações dos descontos previdenciários da empresa sem ter que proceder a uma autuação, daí porque, se conclui a arbitrariedade e a inconsistência do lançamento levado a efeito.**

E óbvio, que o fiscal, poderia naquele momento, verificar de maneira correta a folha de pagamento e os respectivos descontos para comprovar a regularidade da empresa junto a agência do INSS.

Em suma, a empresa foi altamente penalizada e, o Auditor fiscal, ao invés de sanar irregularidades e orientar o contribuinte, funcionou, no caso, como agente arrecadador imune a maiores reflexões acerca de suas reais atribuições. Conclusivo então que as multas de mora e de ofício decorrentes das supostas irregularidades, bem como, os valores das contribuições cobradas não guardam a exata correspondência entre os documentos e registros dos mesmos, em relação aos autos aqui atacados. Além do mais, ficou demonstrado que a autuada foi ferida nos seus consagrados direitos constitucionais da ampla defesa, em face de retenção dos documentos e entrega dos Autos de Infrações, em data inoportuna, de forma tal que os prazos para a apresentação da defesa fluíram exatamente durante a semana santa, sobrando tempo insuficiente para adequado cotejo da realidade dos fatos com as imputações apresentadas pelo fisco.

DO PEDIDO.

"Em vista do exposto, demonstrada a improcedência à ausência dos requisitos imprescindíveis para validade dos autos e o ferimento aos direitos da ampla defesa, requer a V. Sa. sejam cancelados, sem julgamento do mérito os autos de infrações de nº37.039.123-3;

Caso ultrapassadas as preliminares, sejam julgados improcedentes os autos ora atacados, determinando seus definitivos arquivamentos;

Requer ainda, o deferimento do prazo para a apuração dos valores em perícias própria com vistas ao levantamento dos efetivos valores, com prazo razoável para tal;

Outrossim, requer ajuntada **dos inclusos documentos comprobatórios**, bem como, protesta provar o alegado por todos os meios de provas em direito admitidas, requerendo desde já o

depoimento pessoal dos requerentes, oitiva de testemunhas, provas documentais e periciais."

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Após analisar aos argumentos da impugnante, a 4ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil de Campo Grande – (MS), DRJ/CGE, emitiu o Acórdão de nº 04-12.909 mantendo procedente o lançamento.

DO RECURSO

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário conforme registro às fls. 1.169, onde reiterou as alegações que fizera em sede de impugnação.

Voto

Conselheiro Ivacir Júlio de Souza, Relator

DA TEMPESTIVIDADE E DOS PRESSUPOSTOS

Conforme registro de fls.1.207, o Recurso é tempestivo. Aduz que reúne os pressuposto de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

DAS PRELIMINARES

Da Preliminar de Nulidade

De plano é cumpre refutar a afirmação da Recorrente logo no item primeiro de sua peça recursal quando registra que tenha sido “CONDENADA A RECOLHER aos cofres da Previdência Social a importância de R\$495.543.59 ”. Aduz que a ação fiscal bem como as decisões administrativas não se processam em fórum criminal. Portanto, não têm o condão auto-imputado.

Na seqüência, assevera que na decisão primária, entretanto, não foram analisadas adequadamente as razões suscitadas pela Recorrente, pois deixou de observar, especialmente as questões relativas às formalidades a serem aplicadas ao processo, desde lançamento, além da decadência e prescrição da cobrança do pretense crédito, assim como da efetiva apuração.

Reiterando a alegação efetuada em sede de impugnação, a Recorrente alega que o lançamento estaria inquinado de nulidade na forma da síntese abaixo estratificada com grifos de minha autoria :

“ 13.Dentre das irregularidades no lançamento efetuado pelo Auditor Fiscal do INSS, destacam-se várias menções de valores indevidos, cuja a contribuições do INSS já foram recolhidas em data anterior, tendo-se amparado apenas em registro contábil complementar ou de retificação.

14.Isto ocorreu, especialmente com os SPG, CTB e PPF, assim como, com os recolhimentos autônomos efetuados para a pessoas físicas, cujos importes foram simplesmente preteridos pelo Auditor sobre o argumento de que teria sido recolhido de forma imprópria, cobrando-os novamente.

15.Claro então ficou que, um exame mais acurado nos levantamentos se tornou questão imprescindível para que haja justiça e que a defesa seja apresentada de forma coerente com os dados efetivamente ocorrentes.

16.Neste particular, vale repisar, não houve tempo hábil para um novo confronto, cotejando as informações fiscais e

contábeis, para contrapor as inúmeras irregularidades de valores detectados nos autos lavrados.

17.0 que agravou ainda mais, a exigüidade do tempo de defesa, foi justamente o fiscal ter mantido em seu poder tanto os documentos como os autos de infrações, só notificando a atuada de forma que iniciou a contagem de prazo as vésperas da semana santa, fluindo, durante esta os prazos normais de defesa, o que o tornou ainda mais exíguo, prejudicando a defesa amplos entendimentos da Constituição Federal.

(...)

22. Neste prisma, é digno de se notar que o prazo de 15 dias estipulado pelo Auditor fiscal, para apresentação da defesa é demais exíguo, vez que, o número de funcionários é grande, com alta rotatividade, dada as espécies de atividades exercidas pela atuada, porquanto, custoso para a realização de perícia contábil para a devida apuração de cada funcionário ou mesmo constatações para apresentação da defesa. Atropelou, então o princípio da ampla defesa. Autêntico cerceamento, portanto.”

No item 22 da peça recursal, a empresa reclama de que o Auditor teria “estipulado” o prazo de 15 dias para apresentação de defesa. Do exposto se conclui que a recorrente não leu a íntegra do o relatório IPC - INSTRUÇÕES PARA O CONTRIBUINTE às fls. 02, documento este recebido pelo Recorrente, onde se verifica que tal prazo é legal, regulamentar e de praxe e que contempla à todos os contribuintes. Assim não foi concedido ao arbítrio do Auditor.

No item 17, alega “exigüidade de tempo para fazer a defesa, vejamos : a empresa foi notificada em 30/03/2007 e interpôs o presente recurso em 17/12/2007. Portanto não é razoável e muito menos motivo de crédito que 09 (NOVE) meses depois a empresa continue alegando não “houve tempo hábil para um novo confronto para simplesmente cotejar as informações fiscais e contábeis, e contrapor as inúmeras irregularidades de valores detectados nos autos lavrados.

Nos itens 13 e 14 alega que já teria recolhida às exações mas não faz prova de suas afirmações.

Desse modo, restando precárias e infundadas as alegações, **rejeito a prejudicial interposta.**

Da decadência

De plano, em atenção ao artigo 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo Fiscal – RICARF, é relevante observar que às fls.134/164, consta registrado no Relatório RADA - Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados, valores recolhidos anteriores à presença fiscal o que implica que houve “pagamentos antecipados” em referência à tese reiteradamente esposada por parte do STJ.

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

SÚMULA VINCULANTE DO STF Nº 8

“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

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

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

“ Lei Complementar nº128, de 19 de dezembro de 2008

(...)

Art. 13. Ficam revogados:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Relevante notar que:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 150 CTN :

(...)

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

Assim, refratário a chamar de pagamento antecipado os recolhimentos efetuados dentro dos prazos legais, rechaço ainda mais conceber que, também, os pagamentos efetuados fora dos prazos com multa e juros, porém realizados antes da ação fiscal, são distinguidos como tal para efeito de homologação. A meu juízo, trata-se de concepção teratológica.

A leitura atenta do artigo 150 do CTN, caput, evidencia que o que o legislador pretendeu exortando o **dever de antecipar o pagamento, antes da ação fiscal** -

ação essa, ressalte-se, cujo prazo para ocorrer, sem a perda do direito potestativo, se insere no comando quinquenal do artigo em tela - foi conceituar a modalidade de lançamento, neste caso lançamento por homologação, e não condicionar direitos para o reconhecimento de eventual reconhecimento decadência :

“Art. 150. **O lançamento por homologação**, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o **dever de antecipar o pagamento** sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

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

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, **considera-se homologado o lançamento** e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

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

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

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

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

*“...sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da **atividade** assim exercida pelo obrigado, **expressamente a homologa**”.*

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

“ Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

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

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

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

*“ Art. 173. **O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:***

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado **da data** em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela **notificação**, ao sujeito passivo, **de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.***

É de se reparar que para os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, isto é para aqueles sob lançamento por homologação, o legislador foi explícito preceituando que a decadência se observa na forma do artigo 150 § 4º :

*“ Se a lei não fixar **prazo a homologação**, será ele de cinco anos, **a contar da ocorrência do fato gerador**; expirado esse prazo **sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado**, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, **salvo se comprovada** a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”*

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

“ Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

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

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

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

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

O artigo 107 do CTN determina que :

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

Logo em seguida o artigo 108 preceitua que :

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

I - a analogia;”

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

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

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

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

Destarte, a decadência :

Extingue direito potestativo;

O prazo pode ser legal ou convencional;

Supõe uma ação cuja origem seria idêntica da do direito;

Corre contra todos;

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

Resultante de prazo legal não pode ser renunciado; e

A ação tem natureza constitutiva.

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

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

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

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

Segundo o art.139 do Código Tributário Nacional - CTN, o **crédito tributário** decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Visto isso, é lícito depreender que se a obrigação principal se subsumir aos ditames do lançamento por homologação previstos no artigo 150, § 4º no mesmo Código Tributário, **o crédito tributário** derivado desta obrigação, quando constituído pelo efetivo lançamento, qualquer que seja a denominação ou a classificação dada a esse lançamento, em obediência ao comando preceituado no artigo 139 do mesmo diploma legal, terá a mesma natureza jurídica original.

Assim, considerando o período da ocorrência da infração definido pelas competências 03/2000 a 11/2006, conforme Relatório Fiscal de folhas 176, e, ainda, que a empresa fora notificada em 30/03/2007, na forma do artigo 150, § 4º do CTN, bem como em obediência ao previsto no artigo 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, o crédito lançado pela fiscalização, compreendido pelas competências 02/2002 e anteriores conforme a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, nº 37.039.123-3, contra a empresa, GENTE SIP RECURSOS HUMANOS LTDA, encontra-se fulminado pelo instituto da decadência .

DO MÉRITO

A empresa alega :

“43. Na verdade, grande parte dos valores levantados pelo Auditor Fiscal refere-se exclusivamente aos custos da empresa.

44. Por causa dessa mera formalidade, a interpretação do Auditor fiscal foi no sentido de lançar o auto de infração ora discutido e não levar em consideração tal contabilização.

45. Conclusivo, portanto, que o lançamento é fruto de entendimento, subjetivo e de interpretação equivocada de preceitos legais, quer do Direito do Trabalho, quer da própria legislação previdenciária. Isto, portanto, é o fulcro da presente ação; ou seja, o Auditor fiscal, ao concretizar a cobrança do crédito fruto de lançamento irregular e arbitrário, está inegavelmente a ameaçar o patrimônio da empresa que poderá ser compelida a pagar o que não deve.”

O Relatório fiscal registra pontualmente - apontando inclusive nos registros contábeis as contas que suportaram a infração - de que trata-se de lançamentos: de diferenças de folhas de pagamentos com as GFIP, de pró-labores, pagamentos a pessoas físicas e salários suplementares lançados na contabilidade do sujeito passivo. A auditoria fiscal constatando que nas contas contábeis: 52101 - salários, 21311 - salários a pagar e 11102 - caixa, com histórico de salários, considerou que se tratavam de remunerações pagas aos seus empregados e, que essas não constavam nas folhas de pagamentos.

Assim, pela natureza da conta (salários) e históricos - salários, onde constam os lançamentos, esses são fatos geradores de contribuições previdenciárias, portanto, os valores constantes na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD são devidos.

A Recorrente, entretanto, negando o óbvio, alega que os valores lançados na sua contabilidade **são custos da empresa** e, que **esses não se referem a salários**. Seu combate se estabelece de forma subjetiva pois não traz, vis-à-vis, os elementos de prova de suas alegações..

É compulsório provar que os lançamentos são inexatos ou foram corrigidos, pois seus livros contábeis, fonte material que constatarem a infração, fazem prova contra o mesmo, conforme o artigo 226 da Lei nº 10.406, de 10/01/2002 (Código Civil Brasileiro):

*"Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades **provam contra** as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.*

Parágrafo único. A prova resultante dos livros e fichas não é bastante nos casos em que a lei exige escritura pública, ou escrito particular revestido de requisitos especiais, e pode ser ilidida pela comprovação da falsidade ou inexatidão dos lançamentos”

O Relatório Fiscal identifica os dispositivos legais aplicados ao lançamento e os fatos geradores das contribuições previdenciárias demonstrando materialmente que a Auditoria Fiscal aplicou a legislação vigente sob o comando do disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional. Assim, considero o procedimento administrativo perfeitamente regular e válido.

Dessa forma, rejeito, também, as alegações de mérito.

Da Multa.

No presente lançamento, conforme o registro de fls.169, no Relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD e Acréscimos Legais da Multa, o cálculo do valor teve por base os parâmetros estabelecidos pelo art. 35, I, II, II .

Entretanto o artigo supra foi alterado pela Lei 11.941/2009, estabelecendo que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de **multa de mora** nos termos do **art. 61 da Lei nº 9.430, de 27** de dezembro de 1996, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.

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

Lei 9.430/96:

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

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

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

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

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.”

Do pedido de perícia

No presente caso, a perícia é despicienda, pois toda a matéria probatória já consta nos autos. E com princípio basilar do direito processual, cabe à parte provar fato modificativo, extintivo ou impeditivo do direito do Fisco. O lançamento foi realizado com base em documentação da própria recorrente e a notificação seguiu o procedimento previsto.

A instância a quo recusou o reiterado pedido de perícia e arrazou com a pertinente fundamentação:

*“Assim, rejeita-se a alegação do Sujeito Passivo. **Pedido de Perícia***

Cumpre esclarecer que não há possibilidade de conceder provimento ao pedido de perícia, pois não foram preenchidos os requisitos exigidos para que se viabilize tal procedimento, confrontando com o mencionado no § 1º do art. 11 da Portaria RFB nº 10.875, de 16.08., c/c o inciso IV do seu art. 70, que determinam a formulação de quesitos e indicação do nome, endereço e qualificação profissional de seu perito para os exames desejados na defesa. Destarte, considera-se não formulado o pedido de perícia.

Além de não merecer conhecimento, em face da inobservância dos requisitos para a sua formulação, também a prova que seria objeto da pretendida perícia nem foi trazida aos autos. ”

Aduz que, desta feita sob a égide do artigo 17 do Decreto 70.235, não provimento às alegações da Recorrente:

Artigo 17 do Decreto n ° 70.235/1972:

“ Art. 17. A autoridade preparadora determinará, de ofício ou a requerimento do sujeito passivo, a realização de diligência, inclusive perícias quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará os pontos de discordância e as razões e provas que tiver e indicará, no caso de perícia, o nome e o endereço do seu perito.”

A propósito, IPPO WATANABE e LUIZ PIGATTI JUNIOR, Manual de Processo Administrativo Tributário, Editora Juarez de Oliveira, 2000, p.146 a 150, leciona:

“PERÍCIA DENEGADA. A perícia se reserva à elucidação de pontos duvidosos que requerem conhecimentos especializados para o deslinde de litígio, não se justificando a sua realização quando o fato pro bando puder ser demonstrado pela juntada de documentos (Ac. n. 107-1.365, DOU de 2.1.97, p. 66, Rel. Cons. Carlos Alberto Gonçalves Nunes). No mesmo sentido AC. n. 107-1.291, DOU de 2.1.97, p. 6.819; 107-2.300, DOU de 7.1.97, p.335; 107-02.984, DOU de 22.1.97, p. 1.275)”(grifos de minha autoria)

CONCLUSÃO

Desse modo, por tudo que foi exposto, voto por conhecer do recurso, para negar a PRELIMINAR de nulidade e dar PROVIMENTO PARCIAL a PRELIMINAR DE DECADÊNCIA e, NO MÉRITO, DAR PROVIMENTO PARCIAL determinando o recálculo da multa de mora de acordo com a redação do artigo 35-A da Lei 8.212/91, dada pela Lei 11.941/2009, nos termos do art. 61 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fazendo prevalecer a multa mais benéfica para o contribuinte.

É como voto.

Ivacir Júlio de Souza