



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

Processo nº 14479.000070/2007-31
Recurso nº 155.237 Voluntário
Acórdão nº 2403-00.665 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de julho de 2011
Matéria LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente SABÓ INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE AUTOPEÇAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2000 a 31/12/2003

PREVIDENCIÁRIO. DA DECADÊNCIA. DOS ABONOS. DAS CONVENÇÕES COLETIVAS DE TRABALHO. DA IMPUGNAÇÃO GENÉRICA. DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE MAIS BENIGNA. DA MULTA MAIS BENÉFICA.

Ocorre a decadência com a extinção do direito pela inércia de seu titular, quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de seu exercício dentro de um prazo prefixado, e este se esgotou sem que esse exercício tivesse se verificado. As edições da Súmula Vinculante nº 8 exarada pelo Supremo Tribunal Federal - STF e da Lei Complementar nº 128 de dezembro de 2008, artigo 13, I, “a” determinaram que são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Se não houver lei que, expressamente, desvincule as remunerações pagas e/ou creditadas a título de abono, tais valores integram o salário-de-contribuição para fins previdenciários.

As Convenções Coletivas de Trabalho, mesmo que expressamente desvinculem os abonos concedidos do salário, não se sobrepõe à lei e não pode ser oposta Fazenda Pública para o não pagamento de contribuição previdenciária.

Alegações genéricas não constituem impugnação válida. A matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante apontando os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as provas e razões que possuir, na forma do inciso III do artigo 16 bem como naquilo que preceitua o 17 do Decreto 70.235/72, será considerada **não impugnada**.

O artigo 106, “c”, 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.

Autuação lavrada por ofensa à legislação vigente capitulada no artigo 35 da Lei 8.212, há que proceder o recálculo da multa de mora de acordo com a redação dada pela Lei 11.941/2009, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fazendo prevalecer a multa mais benéfica para o contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, nas preliminares, por maioria de votos, em reconhecer a decadência até a competência 05/2002, inclusive, com base nos critérios estabelecidos no art.150, § 4º, CTN. Vencido o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro. No mérito DAR PROVIMENTO PARCIAL promovendo o recálculo da multa de mora de acordo com a redação do artigo 35 da Lei 8.212/91, dada pela Lei 11.941/2009, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fazendo prevalecer a multa mais benéfica para o contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora .

Ivacir Júlio de Souza – Presidente-Substituto e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marcelo Magalhães Peixoto e Cid Marconi Gurgel de Souza. Ausentes os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari e Marthius Sávio Cavalcante Lobato.

Relatório

Trata-se de crédito constituído através da NFLD/DEBCAD 37.013.530-0, consolidado em 18/06/2007, relativos a valores devidos à Seguridade Social correspondentes às contribuições da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - RAT, e aquela devida às outras entidades ou fundos (terceiros), importando em R\$ 362.127,99 (Trezentos e sessenta e dois mil, cento e vinte e sete reais e noventa e nove centavos).

O crédito decorreu dos pagamentos efetuados pela empresa aos segurados empregados a título de "abono", em razão de acordo salarial firmado em convenção coletiva de trabalho, lançados em folha de pagamento através dos códigos 6106 e/ou 050530, e não oferecidos à tributação pela empresa.

O levantamento foi desmembrado em duas rubricas distintas (SAN e SAP), a fim de contemplar com alíquota reduzida em 50% (cinquenta por cento) as contribuições destinadas aos 'terceiros' e o RAT dos trabalhadores contratados por prazo determinado, dos trabalhadores contratos por prazo indeterminado.

Tal distinção tem amparo, no período compreendido entre 22/01/1998 a 22/01/2003, na Lei nº 9.601/98 e MP nº 2.164-41 de 2001.

Por fim, diga-se que a empresa não informou tais fatos geradores em GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, razão pela qual também foi autuada, e que toda a situação descrita acima configurou, em tese, crime de sonegação de contribuição previdenciária prevista no art. 337-A, inciso III do Código Penal, fato este que levará a autoridade notificante a emitir a corresponde Representação Fiscal para Fins Penais conforme item 11 do seu relatório fiscal, de fls. 51/54.

DA IMPUGNAÇÃO

A empresa interessada apresentou impugnação tempestiva em através do instrumento de fls. 69/72 e documentos de fls. 73/123, alegando em síntese que:

a) o abono pago não é vinculado ao salário do trabalhador vez que o texto da convenção coletiva assim expressamente o dispõe, nem é espontâneo, vez que não há possibilidade do seu não pagamento;

b) o reconhecimento das convenções e acordos coletivos é previstos na Constituição Federal;

c) impugna genericamente e “por cautela” todos os valores apresentados.

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Após analisar aos argumentos da impugnante, a 11^a Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil de São Paulo II (SP), em 27 de novembro de 2007, emitiu o Acórdão nº 17-21.768 , mantendo procedente o lançamento.

DO RECURSO

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário de fls.135, onde reiterou as alegações que fizera em instancia “ad quod”.

Voto

Conselheiro Ivacir Júlio de Souza, Relator

DA TEMPESTIVIDADE

Conforme registro de fls.141, o Recurso é tempestivo. Portanto, dele tomo conhecimento.

DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

O Relatório Fiscal de fls 51/54 registra que o crédito decorreu dos pagamentos efetuados pela empresa aos segurados empregados a título de "abono", em razão de acordo salarial firmado em convenção coletiva de trabalho, lançados em folha de pagamento não oferecidos à tributação pela empresa.

Isto constatado, se depreende que, na auditoria realizada na folha de pagamento os demais fatos geradores restaram adimplidos. Revela, ainda, que esses adimplementos se configuraram “pagamentos antecipados” à ação fiscal restando **o tributo**, parcial e expressamente homologado em razão de parte dos fatos geradores que o compõem não terem sido motivo de notificação de lançamentos.

De plano, em atenção ao artigo 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo Fiscal – RICARF, é relevante observar que o lançamento em comento refere-se tão-somente a créditos suplementares que representam valores não recolhidos sobre uma das rubricas inferindo-se que outras obrigações restaram adimplidas quando da ação fiscal o que implica que houve pagamentos antecipados em referência a tese reiteradamente esposada por parte do STJ.

Também há que se ressaltar logo em princípio que ainda que não tenha sido argüido pelo Recorrente, a decadência será reconhecida de ofício na hipótese de sua ocorrência.

A apuração do crédito tributário compreendeu o período a 02/2000 a 12/2003 e a notificação ocorreu em 18/06/2007.

DA INÉRCIA DO TITULAR

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, observo 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 sítio do tribunal na internet.

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”

Das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP

Assume grande importância saber 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 , porque 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 Instituto Nacional do Seguro Social - 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 institui 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.

Do dever de efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

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.

Da forma difusa dos recolhimentos

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 institui 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.

Do não condicionamento da homologação à antecipações de pagamentos

É muito relevante notar que, isto posto, de forma alguma o legislador condicionou a homologação, nos termos do artigo 150, à antecipações de pagamento. Quando quis se manifestar sobre antecipações , *stricto sensu*, efetivamente o fez na dicção do artigo 160, parágrafo único, onde destacou que **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.

Da forma mais ou menos gravosa do reconhecimento da decadência

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.

Do lançamento por homologação

Cabe lembrar, por relevante, que no artigo 150 do CTN, o 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.”*

Ainda sobre o referido artigo 150 do CTN, a leitura atenta logo nas primeiras palavras do caput, se evidencia que o que o legislador pretendeu foi conceituar a modalidade de lançamento a que se refere o artigo, neste caso lançamento por homologação, e não condicionar direitos:

*“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 extraí 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**”.*

Da hermenêutica

Buscando socorro na hermenêutica e nas regras gramaticais, concordando o sujeito com o verbo da oração contida no caput do artigo 150 supra, se conclui que o **objeto expresso** da homologação não é o pagamento antecipado mas sim a ATIVIDADE posto que está escrito : “...**expressamente a homologa**”.

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, sem o trânsito em julgado de eventual representação fiscal para fins penais não se pode concluir comprovado o delito. Nos casos do gênero convém proceder de forma conservadora e suspender o julgamento administrativo até o trânsito da ação penal.

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

Da regra específica e da geral

Por outro aspecto, o artigo 173 não faz referência à 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 § único :

“ 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 arguição 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.

Dos fatos geradores

Antes que se alegue que o pagamento antecipado refere-se ao fato gerador levantado, entendo e pretendo demonstrar a seguir que o legislador ao exortar o pagamento, referiu-se ao **tributo como um todo**, incluso, por lógico, o fato ou fatos geradores que o compõe, até porque o que se extingue com o instituto da decadência é a **obrigação tributária** e não o fato gerador.

As contribuições sociais, inclusive as de seguridade social, **dentre estas as previdenciárias**, com o advento da Constituição Federal de 1988, ganharam tratamento constitucional tributário, aplicando-lhes toda a sistemática reservada aos tributos pela Carta Magna (CF, art. 145 e seguintes combinado com o art. 195 e seguintes).

O voto do Ministro do STF Carlos Velloso no julgamento do RE 138.284, em 1992, didaticamente classificou e dissipou as dúvidas existentes quanto às espécies tributárias que convivem no atual ordenamento jurídico constitucional vigente:

*“As diversas **espécies tributárias**, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da **respectiva obrigação** (CTN, art. 4º), são as seguintes:*

os impostos (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156);

*as taxas (CF, art. 145, II); **as contribuições, que podem ser assim classificadas:***

c.1. de melhoria (CF, art. 154, III); c.2. parafiscais (CF, art. 149), que são:

c.2.1. sociais;

*c.2.1.1. **de seguridade social (CF, art. 195, I, II, III);***

c. 2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, § 4º);

c.2.1.3. sociais gerais (FGTS, o salário-educação, CF, art. 212, § 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, CF, art. 240);

c.3. especiais:

c.3.1. de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2. corporativas (CF, art. 149).

Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148).

dispõe em seu art. 195, I, “a”, que a contribuição social incidirá sobre “a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”.

DO PAGAMENTO ANTECIPADO

Assim, em razão da lógica acima desenvolvida, restando provado em eventual processo administrativo **que ocorrerá qualquer pagamento**, entendo que tais recolhimentos faz caracterizar pagamento antecipado. A assertiva se sustenta em face da circunstância de tal pagamento contemplar inúmeros fatos geradores que o contribuinte esteja obrigado a recolher em razão do dever de antecipar na forma da inteligência do artigo 150 em comento.

Aduz que o citado artigo 150 do CTN **não fala de quitação antecipada** da obrigação e assim, tendo havido pagamentos anteriores à ação fiscal, a lavratura do lançamento de crédito somente dos abonos pagos aos empregados na análise em tela quer significar **diferenças a pagar do tributo como um todo.**

Desse modo, se ao final da ação fiscal tendo restado parcialmente adimplidas as obrigações de recolher valores resultado da incidência tributária sobre diversos outros fatos geradores não vejo como dar tratamento isolado a eventual fato gerador inadimplido para considerá-lo individualmente **como se fosse um tributo isolado** e não parte de uma obrigação tributária previdenciária total de empresa.

Assim considerando o registro de fls 01, de que a Recorrente fora notificada em 18/06/2007, estão alcançadas pelo instituto da decadência na forma do preceituado no

artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional – CTN, as competências 05/02, inclusive, e anteriores.

DA NATUREZA SALARIAL DOS ABONOS

A Recorrente não nega que tenha pago os abonos ora lançados na Notificação Fiscal de Lançamento de Débitos em comento. Alega de forma reiterada em sede de recurso que tais abonos estariam expressamente desvinculados do salário por força de lei. Sustenta que os abonos seriam concedidos nos termos de que trata o inciso “v” , “j”, parágrafo 9º, do art. 214 do Decreto 3.048/99:

“ Art. 214 (...)

§9º *Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:*

V- as importâncias recebidas a título de:

*J) ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário **por força de lei** ” (grifei)*

A Lei que dispõe sobre o plano de custeio da Previdência Social, nº 8.212/91, manifesta quanto ao instituto previdenciário do salário-de-contribuição e suas parcelas não integrantes:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/11/1997)

(...)

§9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

e) as importâncias:

7. recebidas a título de ganhos eventuais e **os abonos expressamente desvinculados do salário.**

Assim, o legislador preceituou que para que determinada verba salarial possa ser excluída da base de cálculo das contribuições previdenciárias, ela deva estar expressamente definida por lei.

DAS CONVENÇÕES COLETIVAS DE TRABALHO

Reitere-se o que fora pertinentemente observado em primeira instância :

“Quanto às Convenções Coletivas de Trabalho é importante notar que, ainda que as mesmas expressamente desvinculem os abonos concedidos do salário, tal instrumento, não obstante tenha reconhecimento constitucional (conforme o inciso XXVI, do art. 7º, da CF/88) e eficácia normativa (a teor do art. 611, da CLT), não se sobrepõe à lei (artigo 28, §9º, alínea "e", item 7 da Lei nº 8.212/91 e art. 214, § 9º, inciso V, "j" do Decreto 3.048/99) e não pode ser oposta à Fazenda Pública para o não pagamento de contribuição previdenciária incidente sobre verbas cuja natureza salarial está expressamente estipulada em lei, como é o caso dos abonos.

Há de ser lembrado aqui que essas contribuições são tributos, sendo a legislação pertinente inquestionavelmente de interesse público. Assim, o acordo coletivo não tem o condão de excluir da base de cálculo das contribuições previdenciárias, verbas cuja natureza salarial está expressamente estipulada em lei, como é o caso dos abonos. Desta forma, nada vale, perante o Fisco, a cláusula existente em acordos coletivos tendentes a dispor que o abono não é parte integrante da remuneração.

Em suma, se os abonos pagos pelo empregador integram os salários por força de lei (§ 1º do art. 457 da CLT e art. 28, I da Lei nº 8.212/91) e a norma de isenção (artigo 28, §9º, alínea "e", item 7 da Lei nº 8.212/91 e art. 214, § 9º, inciso V, "j" do Decreto 3.048/99), reporta-se aos "abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei", somente por força de lei os abonos deixam de integrar o salário-de-contribuição, para fins de incidência das contribuições previdenciárias. Assim sendo, o pagamento de verbas remuneratórias a título de abono não está excluído do conceito de salário-de-contribuição, razão pela qual, sobre tais pagamentos, que traduzem vantagem econômica, incide contribuição social.”

DA IMPUGNAÇÃO GENÉRICA POR CAUTELA

Referindo-me a genérica impugnação, “por cautela” realizada pela Recorrente, releva destacar que a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante apontando os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as provas e razões que possuir, na forma do inciso III do artigo 16 bem como naquilo que preceitua o 17 do Decreto 70.235/72, será considerada **não impugnada**:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) ”

“Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.”

DO MÉRITO

Da multa

Quanto ao valor da multa moratória, o seu cálculo teve por base os parâmetros estabelecidos pelo art. 35, da Lei 8.212/91.

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 benígna.

Assim, Impõe-se, portanto, o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 para determinação e prevalência da 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.”

CONCLUSÃO

Desse modo, por tudo que foi exposto, em **PRELIMINAR**, determino que se reconheça a **DECADÊNCIA** do crédito lançado para as competências anteriores a 05/2002, inclusive, com base nos critérios estabelecidos no Art.150, § 4º, CTN e, no **MÉRITO**, DAR **PROVIMENTO PARCIAL** promovendo o recálculo da multa de mora de acordo com a redação do artigo 35 da Lei 8.212/91, dada pela Lei 11.941/2009, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fazendo prevalecer a multa mais benéfica para o contribuinte.

Ivacir Júlio de Souza