



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

Processo nº 15504.002891/2008-09
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº 2403-000.709 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de agosto de 2011
Matéria LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente ARCAN LOCADORA DE VEICULOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/1999 a 31/10/2005

PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA. PRINCÍPIO DA
RETROATIVIDADE MAIS BENIGNA. 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.

O artigo 106, II, “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 se submeter ao preceituado sob o novo comando expresso na redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, nas preliminares, por unanimidade de votos, em reconhecer a decadência até 07/2001, inclusive, na forma do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN. Votou pelas conclusões o conselheiro Paulo Mauricio

Pinheiro Monteiro. No mérito: por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso determinando 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, fazendo prevalecer a multa mais benéfica para o contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Ivacir Júlio de Souza-Relator

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

Relatório

DA NOTIFICAÇÃO

Trata-se de crédito referente ao período 03/99 a 10/2005, lançado pela fiscalização contra a empresa acima identificada, apurado com base nas divergências entre as Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP e Guias da Previdência Social-GPS, conforme relatório fiscal de fls.

O crédito apurado perfaz o montante de R\$ 89.821,14(oitenta e nove mil, oitocentos e vinte e um reais e quatorze centavos), consolidado e notificado em 11/08/2006.

DA IMPUGNAÇÃO

A empresa apresentou defesa às fls. 153/319 e alegou em apertada síntese que:

- ocorrera a decadência dos créditos relativos aos períodos compreendidos entre março de 1999 a agosto de 2001;

- a fiscalização desconsiderou as retenções feitas por tomadores de serviços que deveriam ser usados na compensação de valores devidos a título de contribuição patronal;

- tal desconsideração se deu em razão da impugnante ter acobertado suas operações com notas fiscais equivalentes a recibos, apesar de ter lançado em todos os documentos anexos que a operação acobertada era a locação de bens (veículos) com fornecimento de mão de obra.

- a fiscalização também não considerou os créditos da empresa junto ao INSS e que não é razoável que a notificada tenha que desfaltar seu capital de giro, deixando de pagar fornecedores e funcionários, quando tem direito à compensação.

Requeru a aplicação do disposto no artigo 291, §1º do RPS, argumentando que é primária, não incorreu em nenhuma circunstância agravante segundo o relatório anexo à NFLD e em rigor, não há falta ser corrigida.

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Após analisar os argumentos da Impugnante, na forma do documento de fls. 324, o Serviço de Contencioso Administrativo da Delegacia da Receita Previdenciária de Belo Horizonte (MG), em 29/11/2006, emitiu a DECISÃO-NOTIFICAÇÃO nº 11.401-4/1189/2006, mantendo procedente o lançamento.

DO RECURSO

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário de fls.333/357 e reiterou as alegações que fizera em instância “ad quod”.

Voto

Conselheiro Ivacir Júlio de Souza, Relator

DA TEMPESTIVIDADE

Conforme registro de fls. 374, o Recurso é tempestivo. Portanto, dele tomo conhecimento.

DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA.

De plano, cumpre destacar que esta prejudicial foi analisada em consonância com o determinado no artigo 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF .

Aduz que ocorreram “pagamentos antecipados” por tratar-se o presente de crédito resultado de Ação Fiscal específica para verificação e cobrança de **divergências** entre os valores declarados em GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - e os efetivamente recolhidos de acordo com os Mandados de Procedimentos Fiscais – MPF de fls. 146/147 e o Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, fls. 150. Em reforço a assertiva, constam valores apropriados nos documentos denominados RADA - Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados, de fls. 58 a 136.

DO PODER POTESTATIVO

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”

Da Contribuição Social Previdenciária

É cediço que as contribuições sociais, inclusive as de seguridade social, **dentre essas 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).

Dos Tributos Com Lançamento Por Homologação

A Lei nº 5.172/66, que vem a ser o Código Tributário Nacional- CTN, define em seu artigo 150 o lançamento por homologação :

*“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.**”*

Da contribuição previdenciária enquanto tributo com lançamento por homologação

É pacífico que a jurisprudência entende que a natureza jurídica da contribuição previdenciária é **um tributo de lançamento por homologação**. Então, referindo-me ao artigo 150 do CTN, é relevante notar o legislador ao classificar o que seria o lançamento por homologação **não se referiu a fatos geradores mas sim aos tributos** :

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

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.

Dos fatos geradores

Antes que se alegue que o pagamento antecipado refere-se ao fato gerador levantado, entendo 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.

Do Pagamento Antecipado

Restando provado em eventual processo administrativo que ocorrera qualquer **pagamento**, em face da circunstância de este contemplar os 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, entendo que faz caracterizar pagamento antecipado.

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 quer significar diferenças a pagar do tributo como um todo.

Desse modo, se ao final de uma 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.

Da forma mais ou menos gravosa do reconhecimento da decadência em razão de eventuais antecipações

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 em razão de eventuais “antecipações de pagamentos”.

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 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”.

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 indefectivelmente 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, pela inércia do seu detentor, 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.

Assim considerando que a Recorrente fora notificada em 11/08/2006, na forma do preceituado no artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional – CTN, as competências anteriores a 07/2001, inclusive, foram alcançadas pelo instituto da decadência cabendo reforma à decisão “ad quod”.

DO MÉRITO

A Recorrente afirma que as retenções dos tomadores de seus serviços registradas nas Notas Fiscais não foram consideradas na apuração dos créditos lançados. Alega que tal descon sideração se deu em razão da impugnante ter acobertado suas operações com **notas fiscais equivalentes a recibos.**

Relevante notar que não consta relatado tal imputação que justifique a matéria impugnada.

Enfrentando o alegado, se observa que no Relatório Fiscal resta registrado que a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) foi resultado e uma Ação Fiscal com o objetivo sumário de efetuar **a conciliação GFIP x GPS** e apurar eventuais DIVERGÊNCIAS, por conseguinte, entre os valores declarados e os recolhidos.

Em virtude do objeto acima descrito, no Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, de fls 148, o Auditor Fiscal solicitou tão-somente a apresentação dos seguintes restritos documentos:

“- Contrato social e alterações - Cópia de comprovante de residência, CPF e RG dos representantes legais e contador - Comprovantes de recolhimento: DARP/GRPS/GPS - Folhas de pagamento de todos os segurados (empregados, contribuintes individuais e trabalhadores avulsos) - GFIP, GRFP e GRFC com comprovantes de entrega e eventuais retificações.”

Às fls 149, o Auditor emite TEAF e declara que os documentos examinados na Ação Fiscal foram as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e informações à Previdência Social (GFIP) e outros elementos.

Não consta que tenham sido examinadas Notas Fiscais e outros documentos de compensação, contratos de cessão de mão de obra etc.

Cumpra registrar que quando a empresa entende e pode provar que tem valores a compensar em virtude de retenções e outros motivos, se não tiver optado por requerer as restituições desses, o leiaute da GFIP contempla campo próprio onde se declaram eventuais direitos da espécie dando origem a um cálculo que levando em consideração tais valores resulta um montante final a ser recolhido ensejando um recolhimento de mesma ordem que no caso presente foi motivo de conciliação desta operação confrontando-se simplesmente GFIP's com GPS.

Depreende-se pois que as eventuais aludidas compensações estavam consideradas no contexto final, antecipadamente lançadas nas GFIP's analisadas, razão pela qual não procedem as alegações da recorrente neste sentido.

Ademais, tal conclusão, na essência, tem o mesmo teor do que fora decidido e notificado à recorrente, em primeira instância, quando assim se manifestou a Analista/julgadora às fls. 326 no item 8 de seu voto:

“8. Na apuração do crédito, conforme Discriminativo Analítico de Débito-DAD de fls. 04/30 constam o Salário de Contribuição lançado com base nas GFIP, as contribuições dos segurados, as contribuições nas rubricas "empresa", "Sat/Rat", "e "Terceiros" nas alíquotas de 20%, 2% e 5,8% respectivamente, e as "Deduções" efetuadas pela empresa provenientes de valores retidos por tomadores de serviço da mesma, tendo em vista que as deduções provenientes de pagamentos de salário família e salário maternidade foram consideradas no pagamento das contribuições descontadas dos segurados e recolhidas antes da ação fiscal, conforme atesta o item 3 do Relatório Fiscal de fls. 150.

9. Portanto, não houve desconconsideração de créditos de retenção por parte da fiscalização como alega a impugnante. Os créditos da empresa, lançados no campo "Deduções " do DAD de fls. 04/30 foram regularmente considerados na compensação de valores devidos a título de contribuição patronal. Além disso, a empresa apenas juntou cópias de notas fiscais, sem comprovar seu argumento de que não foram feitas as deduções relativas aos valores retidos nas referidas notas.”

Na seqüência a recorrente reitera que a “fiscalização afirma que o contribuinte não poderá compensar seus créditos com o INSS e que antes, teria que pagar seus débitos e, após o pagamento, requerer a restituição ”.

Tal alegação nem sequer pode ser considerada uma ilação posto que não deriva de argumento que se possa vislumbrar nos autos. Em nenhum momento consta registrado tal determinação. Portanto, inconseqüente e improcedente.

Com efeito, ainda que no item 10 da Decisão-Notificação a Recorrente tenha sido informada de seu equívoco em apelar para a aplicação do artigo 291, § 1º revogado pela redação dada pelo Decreto 6.032, de 01/02/ 2007, sem justificativa crítica reiterou a alegação.

Abaixo, inteiro teor do item 10 da Decisão-Notificação informado à Recorrente :

“10. A empresa requer aplicação do artigo 291, § 1º do RPS. Tal pedido mostra-se inócuo, uma vez que o presente processo refere-se a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito-NFLD, que é documento emitido pela fiscalização para constituição de crédito decorrente e contribuições não recolhidas à Seguridade Social. A aplicação dos benefícios do artigo 291, §1º do RPS ocorre a partir do cumprimento de uma série de requisitos por parte da empresa, na situação em que é lavrado Auto de Infração, que é o documento emitido pela fiscalização quando é constatado o descumprimento de obrigação acessória prevista na legislação previdenciária. (grifei) ”

Assim, nos aspectos supra, não há o que reformar na decisão “*ad quod*” em virtude de não assistir razão à recorrente.

DA MULTA

De acordo com o Relatório denominado ACRÉSCIMOS LEGAIS – MULTA de fls. 47, a empresa foi autuada com fundamento na Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 35,I, II e III (com a redação pela Lei n. 9.876, de 26.11.99), então, naqueles termos foi definido o cálculo do valor da multa moratória.

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 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, voto por conhecer do recurso e, EM PRELIMINAR, reconhecer na forma do artigo 150, 4º do Código Tributário Nacional – CTN, a decadência dos créditos lançados até a competência 07/2001, inclusive. No MÉRITO, DAR PROVIMENTO PARCIAL determinando 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

Processo nº 15504.002891/2008-09
Acórdão n.º **2403-000.709**

S2-C4T3
Fl. 388

CÓPIA