



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

Processo nº 16327.720472/2010-10
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2403-002.151 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de julho de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2005 a 30/11/2005

PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA.

Ocorre a decadência com a extinção do direito pela inércia de seu titular, quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de seu exercício dentro de um prazo prefixado, e este se esgotou sem que esse exercício tivesse se verificado. As edições da Súmula Vinculante 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.

Recurso Voluntário Provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso na questão da tributação do abono único em razão de ação judicial com mesmo objeto - Súmula 1 CARF. Por maioria de votos, determinar o recálculo da multa, limitando a 20%, conforme nova redação do artigo 35 da Lei 8.212/91; vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa. Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso quanto ao relatório de vínculos.

CARLOS ALBERTO MESS STRINGARI - Presidente.

IVACIR JÚLIO DE SOUZA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marcelo Magalhães Peixoto, Marcelo Freitas de Souza Costa e Maria Anselma Coscrato dos Santos

CÓPIA

Relatório

A instância a quo produziu o Relatório abaixo que, com grifos de minha autoria o transcrevo na íntegra:

“ Relatório

DA AUTUAÇÃO

São integrantes do presente processo os seguintes Autos de Infração (AI's) lavrados, pela fiscalização, contra a empresa retro identificada:

- (1) **AI DEBCAD n.º 37.320.9100**, no montante de R\$ 3.383.946,41 (três milhões, trezentos e oitenta e três mil e novecentos e quarenta e seis reais e quarenta e um centavos),

consolidado em 30/12/2010, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, previstas no artigo 22, incisos I e II, e parágrafo 1º da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, correspondentes à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas a competências de 10/2005 a 11/2005;

- (2) **AI DEBCAD n.º 37.320.9118**, no montante de R\$ 388.793,84 (trezentos e oitenta e oito mil e setecentos e noventa e três reais e oitenta e quatro centavos), **consolidado em 30/12/2010**, referente a contribuições destinadas a terceiros – Salário Educação e Incra – incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas a competências de 10/2005 a 11/2005.

Cabe observar que o presente processo administrativo contém os dois Autos de Infração acima identificados por tratarem de exigências de crédito tributário do mesmo sujeito passivo e que foram formalizadas com base nos mesmos elementos de prova.

O Relatório Fiscal, de fls. 27 a 34, comum aos dois AI's, em suma, traz as seguintes informações:

- *que houve o lançamento de contribuições incidentes sobre **ABONO ÚNICO** acordado na Convenção Coletiva de Trabalho firmada entre os Sindicatos representativos dos empregados e empregadores, apuradas no incorporado Banco Sudameris S/A – CNPJ 60.942.638/000173;*

- *que, em 19/12/2006, o SUDAMERIS ajuizou Ação Declaratória de Inexistência de Relação JurídicoTributária com Pedido de Tutela Antecipada, objetivando a suspensão da exigibilidade das Contribuições Previdenciárias (parte empresa, empregados, RAT e terceiros) incidentes sobre Abono Único pago em decorrência da Convenção Coletiva de Trabalho 2005/2006 – Processo n.º 2006.34.00.0378491 – 2ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal;*
- *que, em 08/03/2007, com o indeferimento do Pedido de Antecipação de Tutela, o contribuinte interpôs Agravo de Instrumento contra tal decisão, sendo que o TRF da 1ª Região denegou a antecipação da pretensão recursal pleiteada, convertendo o Agravo de Instrumento em Agravo Retido;*
- *que, em 27/04/2007, foi realizado depósito judicial relativo às quantias em lide;*
- *que, em 07/07/2008, sentença concedeu provimento à Ação Ordinária, declarando a inexistência da relação jurídico tributária que obriga ao recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre o Abono Único;*
- *que, em 13/10/2008, a União interpôs Apelação contra essa sentença, a qual foi recebida nos efeitos devolutivo e suspensivo, conforme despacho de 20/10/2008;*
- *que, em 27/04/2009, os autos encontravam-se conclusos ao Desembargador Federal Reynaldo Fonseca, de acordo com Certidão de Objeto e Pé, de 02/12/2010;*
- *que as contribuições para a Seguridade Social têm sua base impositiva definida na Constituição Federal de 1988, a qual prevê, para as empresas, uma contribuição incidente sobre a folha de salários, nos termos do arts. 195 e 201, parágrafo 11;*
- *que a legislação previdenciária, ao definir a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social, nos artigos 22 e 28 da Lei n.º 8.212/91, utilizou, para estabelecer o conceito de salário de contribuição, um critério amplo, classificando como remuneração todos os rendimentos pagos, devidos ou creditados aos empregados, a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma;*
- *que, quando o legislador entendeu que determinada verba salarial devesse ser excluída do salário de contribuição, ele, expressamente por meio de lei, assim o fez;*
- *que a não incidência de contribuições, por ser exceção, deve ser expressa, nunca presumida, sendo que a exclusão de verbas remuneratórias da base de cálculo, das contribuições ora tratadas, somente pode ser feita por intermédio de lei;*
- *que a isenção se inclui nas modalidades de exclusão do crédito tributário, e desse modo, a legislação que dispõe o tema deve ser interpretada literalmente, conforme prevê o Código Tributário Nacional, em seu artigo 111, inciso I;*

• *que, em resumo, quaisquer rendimentos pagos, devidos ou creditados aos empregados pelos serviços prestados ao empregador ou ao tomador de serviços ou pelo tempo à disposição destes nos termos da lei, contrato, convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa e que não estejam compreendidos entre as exclusões legais previstas no § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91 integram o salário de contribuição para fins de custeio da Seguridade Social, devendo-se apenas verificar se os pagamentos efetuados, no caso em questão, estão ou não entre as exclusões legais;*

• *que, a partir da vigência da Medida Provisória (MP) n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, no que tange aos fatos geradores até novembro de 2008, a lavratura em casos de falta de recolhimento e de declaração inexata, caso em tela, deve ser realizada com a penalidade menos severa resultante da comparação entre a aplicação da multa de ofício estabelecida pelo inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 (75%) e a soma da multa de mora prevista pela alínea “a” do inciso II do art. 35 da Lei n.º 8.212/91 (24%) com a multa prevista no inciso IV, §5º do art. 32 do mesmo diploma legal, aplicando-se a que for mais benéfica ao sujeito passivo, nos termos do art. 106 do CTN;*

• *que, no presente caso, em todas as competências, a penalidade anterior à publicação da MP n.º 449/2008 mostrou-se menos severa que a utilização da multa de lançamento de ofício (75%);*

• *que os valores ora autuados não foram declarados em GFIP (competências até 11/2008), sendo que, neste MPF, já foi lavrado o Auto de Infração de Obrigações Acessórias – AIOA n.º 37.174.8879, por esta omissão, no período apurado;*

• *que as alíquotas aplicadas encontram-se informadas, por competência, no Discriminativo do Débito – DD;*

• *que o crédito lançado (valor originário, juros, multa e correção monetária, quando houver) encontra-se fundamentado na legislação constante do anexo de Fundamentos Legais do Débito – FLD, bem como nos dispositivos legais citados no relatório.*

Constam, no presente processo digital, entre outros, os seguintes documentos relativos aos Autos de Infração: capas do Autos; RL – Relatório de Lançamentos;

DD – Discriminativo do Débito; FLD – Fundamentos Legais do Débito; IPC – Instruções para o Contribuinte; Mandado de Procedimento Fiscal; Termo de Início de Procedimento Fiscal;

Termos de Intimação Fiscal; Relatório de Vínculos; Recibo de Arquivos Entregues ao Contribuinte; e, TEPF – Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal; além de despacho de esclarecimento com a correlação correta dos DEBCAD's com os processos administrativos fiscais (PAF's).

DA IMPUGNAÇÃO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001

Autenticado digitalmente em 21/08/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES, Assinado digitalmente

em 21/08/2013 por IVACIR JULIO DE SOUZA, Assinado digitalmente em 28/08/2013 por CARLOS ALBERTO MEE

S STRINGARI

Impresso em 14/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Inconformada com as autuações, das quais foi cientificada em 31/12/2010 (fls. 07 e 17), a empresa apresentou, em 27/01/2011, a impugnação de fls. 561 a 601, com documentos anexos às fls. 602 a 700 (cópias de Procuração e Substabelecimento, de documentos de identificação das subscritoras da impugnação, de Atas de Reuniões e Assembléias, de comprovantes de pagamento de Guias da Previdência Social, de Guias de Depósitos Judiciais, de documentos relativos a ação judicial – Processo n.º 2005.34.00.032560SP 0 – Justiça Federal – Seção Judiciária do Distrito Federal), fazendo um breve relato dos fatos, e

deduzindo, em sua defesa, as alegações a seguir sintetizadas.

Dos fatos:

Afirma, aqui, a impugnante, que, de acordo com o entendimento da fiscalização, as contribuições a seguir enumeradas – (i) contribuição social devida pela empresa sobre as remunerações pagas aos seus empregados (cota patronal e adicional de 2,5%) (DEBCAD n.º 37.320.9100) ; (ii) contribuição ao RAT (DEBCAD n.º 37.320.9100); e

(iii)

contribuição destinada a terceiros (DEBCAD n.º 37.320.9118) – cumuladas com multa e juros, incidiriam sobre o Abono Único pago em outubro de 2005, por ela e seus incorporados, quais sejam BANCO BANESPA S/A. – CNPJ n.º 61.411.633/000187, BANCO MERIDIONAL S/A. – CNPJ n.º 33.517.640/000122 e BANCO SANTANDER BRASIL – CNPJ 61.472.676/000172, em decorrência da Convenção Coletiva de Trabalho firmada entre os Sindicatos Representativos dos empregados e dos empregadores.

Da decadência:

Defende, aqui, a empresa, que o crédito tributário consubstanciado nas autuações fiscais em tela teria sido totalmente alcançado pela decadência, devendo, assim, ser reconhecida a sua extinção.

Entende que a cobrança dos créditos tributários relativos a períodos anteriores a 11/2005 (inclusive) seria ilegal, pois extintos pela decadência, nos termos dos artigos 150, §4º e 156, inciso V do Código Tributário Nacional, levando-se em consideração que (i) as contribuições objeto do lançamento fiscal se sujeitam ao chamado lançamento por homologação, cabendo ao contribuinte a declaração e antecipação do recolhimento, sob condição resolutória da posterior análise pelo Fisco; e, (ii) se referem ao período de outubro de 2005, tendo sido a autuação fiscal lavrada somente em 31/12/2010.

Segundo ela, a contagem do prazo decadencial não seria aquela prevista no artigo 173, inciso I do CTN, mas, sim, a prevista no seu artigo 150, § 4º. Destaca que, mesmo que prevalecendo a tese de que somente nos casos em que houve “pagamento antecipado” aplicar-se-ia a norma contida no artigo 150, §4º do CTN, a verdade é que tal expediente estaria caracterizado no presente caso, tratando-se de instituição financeira contribuinte

habitual das contribuições previdenciárias e sociais em geral, afirmando, aqui, não ser necessária a demonstração de recolhimentos relativos a cada uma das rubricas adotadas contabilmente por ela, mas sim da existência de recolhimento das contribuições em análise, tão somente.

Para ela, ao ser desconsiderada a natureza dos pagamentos realizados a título de Abono Único para configurá-lo como Salário/Remuneração, a existência de pagamento deveria ser apurada em relação ao recolhimento de qualquer parcela de contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração/salários dos trabalhadores, e não sobre cada um dos pagamentos realizados, que jamais foram considerados como tributáveis.

*E conclui, então, que as autuações fiscais não poderiam prosperar, sob pena de ilegalidade. **Da ação judicial, da lavratura dos Autos de Infração e do depósito judicial:***

Alega, aqui, a impugnante, que os presentes Autos de Infração teriam sido indevidamente lavrados, eis que os créditos tributários em discussão seriam objeto de questionamento judicial por ela, tendo sido integralmente depositados em juízo, fazendo referência à Ação Ordinária n.º 2005.34.00.0325600.

Informa que, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, entre os quais estariam incluídas as contribuições sociais, quando o contribuinte, verificando a ocorrência do fato gerador, calcula o montante devido e realiza o depósito judicial, ele estaria constituindo o crédito tributário (autolancamento), nos termos do artigo 150 do CTN, sendo desnecessário e indevido o lançamento de ofício por parte da autoridade fiscal.

Transcreve julgados do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no sentido de que, nas hipóteses de depósito integral em juízo, não haveria a necessidade da lavratura de auto de infração pela autoridade fiscal.

Segundo ela, no presente caso, a Autoridade Fiscal teria se equivocado ao lavrar os autos de infração, sendo evidente a desnecessidade e a nulidade do lançamento objeto do presente processo, uma vez que ela já havia efetuado o depósito integral das contribuições exigidas, garantido os débitos em Juízo.

E conclui que o lançamento de ofício, realizado pela Autoridade Fiscal, para cobrança de valores que já haviam sido lançados pelo contribuinte, seria um ato administrativo desnecessário e que careceria de motivação, sendo, portanto, nulo, o que requer seja reconhecido, com o conseqüente cancelamento dos autos de infração.

Passa a discorrer, em seguida, a empresa, sobre a inexistência de renúncia à esfera administrativa.

Afirma que a interpretação dada ao disposto no artigo 38 da Lei n.º 6.830, de 22/09/1980, pelo ADN/COSIT n.º 03/96, no sentido

de que a propositura de ação judicial pelo contribuinte, mesmo que anterior à autuação fiscal, implicaria renúncia à esfera administrativa, no seu entender, não seria a mais adequada.

Para ela, o legislador, no referido dispositivo legal, teria pretendido considerar apenas as hipóteses de interposição de medida judicial pelo contribuinte após a lavratura do auto de infração, para que ele, ou os seus efeitos, fossem desconsiderados, configurando situação diversa, não prevista em tal dispositivo, os casos em que a lavratura do auto de infração ocorre após o contribuinte ter ajuizado medida judicial para discutir a exigência de um determinado tributo que considera inconstitucional.

Entende que seria ilógica a presunção legal de desistência, pelo contribuinte, do processo administrativo, nos casos em que a propositura da medida judicial é anterior ao auto de infração, como é o caso em tela, uma vez que, nessas hipóteses, o contribuinte sequer poderia prever a possibilidade de uma autuação pela Fazenda Pública.

Segundo ela, somente nos casos de ingresso em juízo contra o próprio auto de infração, é que haveria renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa, não devendo judicial para a discussão de um determinado direito, visando ao não recolhimento ou à compensação de tributos, como de forma manifestamente ilegal determinaria o Ato

Declaratório COSIT n.º 3/96.

Salienta que qualquer interpretação diversa das anteriormente apresentadas estaria ferindo os princípios constitucionais da ampla defesa e do direito de livre petição aos órgãos públicos.

Afirma, ainda, que todos os argumentos suscitados em relação ao parágrafo único do artigo 38 da Lei n.º 6.830/80, se aplicariam igualmente ao disposto no parágrafo 2º do artigo 1º do Decreto-Lei n.º 1.737/79.

Relata, também, que, no processo judicial, se discutiria o direito em tese, mesmo porque a declaração de inconstitucionalidade de lei ou de ilegalidade de norma regulamentar seria apanágio do Poder Judiciário, e que, no processo administrativo, por outro lado, se examinaria a hipótese em concreto, desencadeada pela autuação fiscal, e os seus respectivos montantes, ou seja, o próprio título materializado da obrigação tributária.

Informa, ademais, que, no julgamento de uma ação judicial pode ocorrer de o processo ser extinto sem o julgamento do mérito, e que, nesse caso, o contribuinte estaria desprovido de um dever do Estado, que deve ser assegurado a todos: o da ampla defesa.

Defende que o Estado teria o dever de analisar e julgar as lides em que os contribuintes estão envolvidos, com independência entre as esferas administrativa e judicial.

E, afirmando não ter renunciado expressamente à via administrativa, requer que sejam apreciados todos os itens de sua impugnação relativos ao mérito.

Do abono único:

Sustenta, aqui, a empresa, a não incidência das contribuições previdenciárias sobre o abono único, e a sua natureza não salarial.

Argumenta que, no caso, não se trataria de abono para pagamento por força do contrato de trabalho ou da prestação de serviços dos empregados integrantes da categoria profissional, mas de vantagem inserida na Convenção Coletiva de Trabalho 2005/2006 e a ela com exclusividade vinculada.

Informa que a jurisprudência e a mais abalizada doutrina seriam unânimes em reconhecer a existência de abonos não salariais, exatamente como aquele pago no presente caso, que não possuiria as características mínimas inerentes ao conceito de remuneração.

Faz menção aos artigos 195, inciso I, alínea “a”, e 201, parágrafo 11 da Constituição Federal, e ao artigo 22 da Lei nº 8.212/91, e alega que qualquer verba somente ensejaria o recolhimento de contribuições previdenciárias se, e somente se, (i) retribuisse (contraprestação) os serviços prestados (retributividade) ou (ii) fosse paga com habitualidade.

Com relação à retributividade, afirma que é o princípio pelo qual determinada verba, para ser considerada de natureza remuneratória, deveria refletir uma contraprestação proporcional ao trabalho executado e à função desempenhada pelo empregado, e, no que diz respeito à habitualidade, faz alusão à motivação e periodicidade de realização do pagamento – para ela, só haveria habitualidade se um determinado pagamento decorresse de um mesmo fato (cíclico) do cotidiano do beneficiário ou acabasse, por outros motivos, por constituir uma expectativa positiva de recebimento por parte do beneficiário.

Assim, conclui que se determinado pagamento não está abarcado por características de retributividade e/ou habitualidade, não deveria o respectivo montante compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias, porque se configuraria absolutamente alheio à respectiva hipótese de incidência.

Observa que, não obstante existam situações em que abono é a denominação atribuída a uma espécie de adiantamento ou compensação salarial concedido pelo empregador ao empregado, também existem situações em que não possuiu qualquer caráter retributivo, não se perfazendo em qualquer contraprestação pelo trabalho, sendo isto exatamente o que aconteceria no caso, relativo ao pagamento de abono único.

No que tange ao abono único em apreço, destaca que é pago: (i) uma única vez, na vigência da Convenção Coletiva de Trabalho; (ii) indiscriminadamente a todos os empregados ativos ou afastados de suas funções por motivo de doença, acidente do

trabalho e licença maternidade; (iii) independentemente do cargo ou função desempenhada pelo beneficiário dentro da empresa; (iv) sem qualquer relação com o valor da remuneração/salário pago aos empregados em contraprestação ao trabalho por eles realizados (o valor é idêntico para todos); e, portanto, (v) de forma indiscutivelmente desvinculada do salário e de caráter eventual e transitório.

E, diante disso, traz as seguintes considerações: a) que o pagamento do abono único no caso em apreço não possuiria qualquer relação com os serviços prestados pelos empregados, porquanto sua causa decorreria de uma situação de fato diversa – a causa jurídica do pagamento do abono único seria, tão somente, o vínculo empregatício mantido entre o empregador e o empregado, e não os serviços prestados por este àquele, não havendo retributividade em tais pagamentos; b) que, confirmando o próprio adjetivo que caracteriza o referido abono (“único”), a Convenção Coletiva de Trabalho dos Bancários 2005/2006 dispõe que “será concedido um abono único na vigência da Convenção Coletiva de Trabalho 2005/2006, desvinculado do salário e de caráter excepcional e transitório”, não havendo habitualidade em tais pagamentos.

No sentido de corroborar o seu entendimento, colaciona julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ) acerca do tema, e reitera que, considerando-se a ausência de retributividade, bem como de habitualidade, no pagamento do abono único estabelecido pela Convenção Coletiva de Trabalho firmada entre os sindicatos representativos dos empregadores e dos empregados, não haveria que se falar na incidência de contribuições previdenciárias sobre tais pagamentos, tratando-se de verdadeira hipótese de não incidência.

Passa, então, à análise da hipótese descrita no art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7 da Lei n.º 8.212/91, “in verbis”: “Art. 28. (...) § 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;”.

E afirma que, considerando-se que, no presente caso, se estaria diante de um pagamento totalmente desprovido de natureza remuneratória, assim como de habitualidade, o dispositivo acima descrito trataria tão somente de confirmar a hipótese de não incidência de

contribuições previdenciárias sobre o abono único pago por ela.

Segundo ela, o pagamento de abono único, no caso, estaria enquadrado no item 7 da alínea “e”, do § 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91, se configurando em um gasto não habitual (é único) e expressamente desvinculado do salário por convenção coletiva.

Alega, ainda, que a suposta regra de isenção estabelecida no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91, em verdade, teria sido indevidamente utilizada como meio para o irregular exercício da competência tributária residual da União para a instituição de

novas hipóteses de incidência referente a contribuições incidentes sobre verbas não remuneratórias por via diversa da

lei complementar exigida no art. 154, inciso I, da Constituição Federal, sendo evidente a sua inconstitucionalidade.

E entende que, diferentemente do que entendeu o Agente Fiscal, o fato de o pagamento do abono único feito por ela não se enquadrar em uma das hipóteses de isenção tributária jamais lhe permitiria automaticamente afirmar que os mesmos estariam sujeitos à tributação pelas contribuições previdenciárias.

Para ela, ao fundamentar a autuação fiscal na suposta inadequação do pagamento do abono único às supostas hipóteses de isenção previstas no art. 28 da Lei n.º 8.212/91, o Agente Fiscal teria ofendido o princípio da legalidade, e também desconsiderado o instituto da na incidência tributária.

Sustenta, também, que haveria ilegalidade na inovação do Decreto n.º 3.048/99, afirmando que os decretos teriam como função precípua regulamentar e dar aplicabilidade às disposições normativas genéricas contidas na legislação, não podendo, portanto, limitar/condicionar o exercício de direitos ou mesmo impor deveres, sendo isto, no entanto, o que teria feito a alínea “j” do inciso V do § 9º do art. 214 do Decreto n.º 3.048/99, ao alhear a disposição contida no art. 28, § 9º, “e”, item 7 da Lei n.º 8.212/91, determinando que a desvinculação de um ganho eventual ou de um abono dependesse de uma lei assim dispondo expressamente.

Ressalta que tal dispositivo teria inovado no mundo jurídico ao trazer uma exigência, um condicionamento, que o item 7 da alínea “e” do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91, não previa.

E, em resumo, conclui, então, a empresa, que, (i) seja pela não subsunção do fato à hipótese de incidência tributária da contribuição social, em razão da ausência dos requisitos de retributividade e/ou habitualidade, (ii) seja pelo preenchimento da hipótese de isenção estabelecida no item 7 da alínea “e” do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91, a contribuição social não incidiria sobre o pagamento do abono único estabelecido na Convenção Coletiva de Trabalho.

Da contribuição adicional de 2,5%:

Relata a impugnante que, no caso em exame, lhe teria sido imposta uma obrigação de contribuir para o custeio da Seguridade Social, através do adicional de 2,5% incidente sobre a folha de salários ou os valores pagos aos seus trabalhadores e prestadores de serviços, tendo havido uma diferenciação estabelecida pelo legislador entre os contribuintes, em virtude da atividade econômica exercida, fixando-se uma maior carga tributária para as instituições financeiras ou equiparadas.

Segundo ela, à luz do princípio da isonomia, bem como dos princípios informadores do custeio da Seguridade Social, todos estatuídos pela Constituição Federal, não se justificaria que apenas esta categoria de contribuintes (instituições financeiras e equiparadas) estivesse sujeita à incidência da contribuição

previdenciária patronal acrescida da contribuição adicional à alíquota de 2,5%, enquanto usufruiria da mesma parcela de atuação do Estado na manutenção da Seguridade Social.

Defende que as regras excepcionais aplicáveis somente às instituições financeiras e equiparadas – artigo 3º, parágrafo 2º da Lei n.º 7.787/89 e artigo 22, parágrafo 1º da Lei n.º 8.212/91 – se encontrariam maculadas pelo vício da inconstitucionalidade.

Afirma que a constatação da doutrina seria unânime no sentido de que as normas que estabelecem alíquotas maiores para as instituições financeiras estariam discriminando estas sociedades apenas em razão da presunção de que estas desenvolveriam atividade mais “lucrativa” do que as demais, presunção essa que não justificaria a carga tributária mais onerosa.

Salienta que as normas atacadas acabaram estabelecendo diferenciação de tratamento para as instituições financeiras e equiparadas baseadas unicamente na atividade por elas desenvolvida, o que não representaria critério juridicamente válido para basear a discriminação e implicaria ofensa ao princípio da isonomia.

Para ela, em homenagem ao princípio da retributividade, o correto seria tributar com a mesma alíquota todos os contribuintes – aqueles que possuísem mais empregados e, portanto, maior folha de pagamento, pagariam mais tributo; mas, ainda que se admitisse a possibilidade de exigência das contribuições sociais em alíquotas diferenciadas, o critério eleito para tal discriminação deveria estar relacionado ao fato jurídico tributário que dá nascimento à obrigação – seria legítima tal cobrança se o legislador tivesse instituído a exigência da contribuição previdenciária patronal em alíquota mais gravosa para os contribuintes que possuísem maior número de empregados, o que não ocorreu no caso.

Entende que nunca poderia ter sido imposta aos contribuintes discriminação em razão da atividade econômica, tal como a que pretendeu o artigo 3º, parágrafo 2º da Lei n.º 7.787/89 e o artigo 22, parágrafo 1º da Lei n.º 8.212/91, com a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 9.876/99, sob pena de desrespeito aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, bem como da retributividade, transcrevendo julgados e mencionando que a mais abalizada doutrina seria unânime em considerar inconstitucional a exigência da contribuição adicional de 2,5%, prevista para as instituições financeiras e equiparadas.

Informa, ainda, que, como tentativa de “constitucionalizar” tal exigência, dando-lhe amparo na Magna Carta, foi editada a Emenda Constitucional n.º 20/98, que acrescentou, ao artigo 195 da Constituição Federal, o parágrafo 9º, que dispõe: “as contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva da mão de obra”.

Alega, no entanto, que a Emenda Constitucional n.º 20/98 não teria alcançado o propósito de tornar legítima a exigência da contribuição adicional no período posterior à sua edição,

porque, nos termos do artigo 60, parágrafo 4º, inciso IV da Constituição Federal, seria vedado ao poder constituinte derivado propor emenda constitucional tendente a abolir “cláusulas pétreas”, como são os direitos e garantias individuais e, entre eles, o princípio da isonomia previsto no artigo 5º, “caput” da Magna Carta.

Ressalta, no caso, que a cobrança da contribuição adicional de 2,5% permanece eivada do vício da inconstitucionalidade, apesar da edição da Emenda Constitucional n.º 20/98, razão pela qual não seria devida por ela, não podendo prosperar a cobrança consubstanciada no auto de infração DEBCAD n.º 37.320.9100.

E afirma que não busca, aqui, o reconhecimento da inconstitucionalidade de determinado dispositivo legal, mas, tão somente, o afastamento de sua aplicação ao presente caso, dada sua manifesta inconstitucionalidade.

Da multa e dos juros de mora:

Sustenta, aqui, a empresa, que a multa e os juros de mora imputados deveriam ser cancelados, uma vez que os valores supostamente devidos a título de contribuição social tiveram sua exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 151, II do CTN, por força do depósito judicial do montante integral supostamente devido, realizado nos autos da Ação Ordinária n.º 2005.34.00.0325600.

Para ela, estando o crédito com a exigibilidade suspensa, restaria descaracterizada eventual mora no recolhimento do tributo, não havendo que se falar em descumprimento da obrigação tributária, ou inadimplência, passível de ser apenada pelo Fisco.

Por outro lado, entende que não haveria motivo legal que permitisse que a cobrança da multa de mora, caso fosse possível sua cobrança nestes autos, ocorresse na forma prevista no artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, não existindo justificativa legal capaz de fundamentar a onerosidade do percentual da multa de mora em razão do simples transcorrer do tempo ou em virtude da prática de determinados atos administrativos.

E afirma que a multa de mora eventualmente devida, o que se cogita apenas a título de argumentação, não poderia ser calculada de forma progressiva no tempo ou com base nos atos administrativos acima mencionados, sob pena de ilegalidade.

Aponta, ainda, que a cobrança da multa de mora progressiva no tempo (tal como estava prevista no artigo 35 da Lei n.º 8.212/91) teria sido revogada com a edição da Medida Provisória n.º 449, de 03/12/2008, que, por meio do seu artigo 24, teria dado nova redação ao artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, o qual passou a fazer referência ao artigo 61 da Lei n.º 9.430/96, que, em seu parágrafo 2º, limitou o percentual de multa a 20% (vinte por cento).

E conclui, então, que a multa de mora exigida no presente caso não poderia ser superior a 20% (vinte por cento), sob pena de ilegalidade.

A seguir, alega que, ainda que se entenda correta a incidência de multa no presente caso, os juros calculados com base na taxa SELIC não poderiam ser exigidos sobre as multas lançadas, por absoluta ausência de previsão legal.

Menciona que o artigo 13 da Lei 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC, remeteria ao artigo 84 da Lei 8.981/95, que, por sua vez, estabeleceria a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos.

Segundo ela, considerando que (i) multa não é tributo, e que (ii) só há previsão legal para que os juros calculados à taxa SELIC incidam sobre tributo (e não sobre multa), a cobrança de juros sobre a multa de ofício, que se verificaria no cálculo da RFB para atualização dos créditos tributários objeto do presente processo, desrespeitaria o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos artigos 5º, II, e 37 da Constituição Federal, o que não pode ser admitido.

Para ela, ainda, não seria cabível a alegação de que a cobrança dos juros sobre a multa, no presente caso, estaria amparada pelo artigo 43 da Lei n.º 9.430/96, já que referido dispositivo autorizaria a cobrança apenas em relação à multa exigida isoladamente, o que não é a hipótese dos autos.

E, ante o exposto, requer o cancelamento dos juros de mora, calculados com base na taxa SELIC, sobre a multa de ofício lançada nos autos de infração originários do presente processo administrativo.

Da multa de ofício na responsabilidade tributária por sucessão:

Defende, aqui, a impugnante, a impossibilidade do lançamento da multa de ofício na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão.

Destaca, no caso, que não poderia ser mantida a multa de ofício exigida em razão de infrações supostamente cometidas por suas empresas incorporadas – Banco Banespa, Banco Meridional e Banco Santander Brasil.

Faz menção ao artigo 132 do Código Tributário Nacional, e alega que o sucessor responderia apenas pelos tributos devidos até a data da sucessão, sendo que, com relação às multas, se deveria averiguar o momento em que tal penalidade teria sido constituída, para então atribuir se ou não a responsabilidade ao incorporador.

Sustenta que a multa fiscal somente seria transferida ao sucessor se ela tivesse sido lançada antes do ato sucessório, hipótese em que a multa já integraria o passivo da empresa sucedida.

Relata que, no caso em questão, a multa teria sido lançada em 23/12/2010, enquanto que a incorporação teria se dado em

26/07/2006, não havendo que se manter a cobrança da multa punitiva dela, sucessora por incorporação.

E conclui que, como a multa em apreço somente foi lançada após os eventos da incorporação, sobre fatos de responsabilidade exclusiva da empresa incorporada, não se poderia admitir a transferência dessas penalidades, também em função do seu caráter personalíssimo, razão pela qual aguarda a exoneração da multa de ofício lançada.

Do relatório de vínculos:

Discorre, aqui, a empresa, acerca da incorreta identificação dos responsáveis pelo pagamento das contribuições previdenciárias supostamente devidas, alegando que a exigência jamais deveria prosperar em face dos seus representantes legais.

Menciona que, conforme “Relatório de Vínculos” anexo ao auto de infração, a fiscalização, arbitrária e ilegalmente, pretenderia imputar responsabilidade solidária aos seus representantes legais, para o pagamento da contribuição social lançada, o que não pode aceitar. Ressalta que não existiriam razões legais para que o lançamento fiscal indicasse como coresponsáveis pelo débito estas pessoas, haja vista não serem elas sujeitos passivos de qualquer obrigação tributária.

Segundo ela, as únicas hipóteses em que pessoas distintas do contribuinte poderiam ser responsabilizadas pelo cumprimento de obrigações tributárias (principal ou acessória) estão previstas nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, hipóteses estas que não ocorreram no caso presente.

Afirma, todavia, que, no presente caso, nunca se justificou a inclusão das pessoas elencadas no “Relatório de Vínculos”, mediante a caracterização de uma das hipóteses autorizadoras a tal expediente.

Para ela, o que fez a fiscalização foi partir da presunção de que as pessoas arroladas seriam responsáveis pelo pagamento do eventual crédito, esquecendo-se, porém, que as relações jurídico-tributárias não se pautariam por presunções, mas, sim, pela adequação do fato executado à norma legal vigente.

E conclui que, não havendo adequação do caso concreto às hipóteses dos artigos 134 e 135 do CTN, não há que se falar em responsabilização solidária, sob pena de se descambar às raias da ilegalidade e conseqüente inconstitucionalidade.

Aponta, ademais, que, de acordo com o artigo 13, parágrafo único da Lei n.º 8.620/93, a responsabilidade solidária dos diretores somente se daria quando provado pelo Fisco o inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa, sendo que tanto um como a outra jamais restaram configurados no presente caso. Entende, ainda, não ser cabível a alegação de que a relação de coresponsáveis serviria tão somente para o eventual ajuizamento de execução fiscal para

a cobrança judicial dos valores supostamente devidos por ela, porque, independentemente do meio processual utilizado pelo Auditor Fiscal para aduzir sua pretensão creditória, a cobrança de quaisquer valores em face dos seus representantes legais estaria condicionada à ocorrência das hipóteses expressamente previstas na legislação tributária em vigor.

Salienta que apenas ela deveria ser imputada a responsabilidade pelo pagamento do crédito em questão, pois somente ela, neste momento processual, seria responsável pelo pagamento de contribuição eventualmente devida, requerendo que os representantes legais fossem expressamente excluídos do pólo passivo da obrigação tributária.

Do pedido:

Diante de todo o exposto, requer a impugnante:

- (i) que seja julgada procedente a sua impugnação, com o cancelamento integral dos autos de infração lavrados, seja pela decadência do direito de lançar o crédito, seja pelo reconhecimento, na espécie, de hipótese de não incidência das contribuições previdenciárias;*
- (ii) alternativamente, que sejam afastados multa e juros, porque erroneamente calculados, além de aplicados sobre valores cuja exigibilidade se encontra suspensa por depósito judicial e em sua face, ainda que as supostas infrações tenham sido cometidas por suas incorporadas;*
- (iii) independentemente do acolhimento dos pedidos acima, que os seus representantes legais sejam excluídos do pólo passivo da presente autuação.*

É o relatório.”

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Após analisar aos argumentos da impugnante, na forma do registro de fls.718, a 11ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil de São Paulo I - (SP) - DRJ/SPO I, em 16 de outubro de 2012, exarou o Acórdão nº 16-41.497 mantendo o lançamento.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário de fls. 758, onde reiterou as razões de impugnação.

Voto

Conselheiro Ivacir Júlio de Souza – Relator

DA TEMPESTIVIDADE

O Recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

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, cumpre 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.

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”

De plano cumpre destacar que na forma do leiaute das Guias da Previdência Social – GPS, à exceção da rubrica outras entidades, não se vislumbra, de modo claro e efetivo, quais os fatos geradores ou quais rubricas estão sendo contempladas pelos recolhimentos. 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 procedimento para pagamento**, tem o condão de alcançar qualquer rubrica.

É muito relevante 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 até mesmo 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 :

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 21/08/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES, Assinado digitalmente em 21/08/2013 por IVACIR JULIO DE SOUZA, Assinado digitalmente em 28/08/2013 por CARLOS ALBERTO MEE S STRINGARI

Impresso em 14/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(...)

“ § 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”.

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 ”

único : 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 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.

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 10/2005 a 11/2005 conforme Relatório Fiscal e ainda que a empresa fora notificada em 31/12/2010, 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 encontra-se **totalmente fulminado pelo instituto da decadência**.

CONCLUSÃO

Desse modo, diante de tudo que foi exposto, conheço do recurso para EM PRELIMINAR, com fulcro no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, reconhecer totalmente fulminados pelo instituto da decadência os créditos constituídos para o lançamento em comento.

É como voto.

Ivacir Júlio de Souza - Relator