



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

**Processo n°** 17460.000744/2007-94  
**Recurso n°** 160.096 Voluntário  
**Acórdão n°** **2403-000.831 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 26 de outubro de 2011  
**Matéria** Contribuição Previdenciária  
**Recorrente** DORI ALIMENTOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/2005

DECADÊNCIA. PRAZO QÜINQUÊNAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COOPERATIVA DE TRABALHO. MULTA DE MORA. MULTA MAIS BENÉFICA. CONSTITUCIONALIDADE. LEGALIDADE.

Conforme a Súmula Vinculante n° 8 exarada pelo Supremo Tribunal Federal - STF e a Lei Complementar n° 128 de dezembro de 2008, artigo 13, I, “a”, são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5° do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário. Desse modo, o prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4°, do Códex Tributário, ou do 173 do mesmo Diploma Legal, no caso de dolo, fraude ou simulação comprovados.

A empresa é obrigada a contribuir com quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, Lei 8.212/91, artigo 22, inciso IV.

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

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

O processo administrativo não é via própria para a discussão da constitucionalidade das leis ou legalidade das normas. Enquanto vigentes tais diplomas devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da

administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

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 das competências até 08/2001, inclusive, com base no artigo 150, § 4º do CTN. Votaram pelas conclusões os conselheiros Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro e Carlos Alberto Mees Stringari. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, determinando o recalcule da multa de mora, com base na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, ao artigo 35 da Lei 8.212/91 e prevalecendo a mais benéfica ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora. Ausente momentaneamente o conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto. Fez sustentação oral o Advogado Marcos Vinícius Gonçalves Floriano, OAB/SP nº 210.507.

Carlos Alberto Mees Stringari-Presidente

Ivacir Júlio de Souza - Relator

Participaram, ainda, 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

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra a empresa acima identificada no montante de R\$ 238.264,57 (duzentos e trinta e oito mil, duzentos e sessenta e quatro reais e cinquenta e sete centavos), no período de 05/01 a 12/05, referente contribuição social destinada à seguridade social correspondente à contribuição incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, conforme informado no Relatório Fiscal de fls. 46/47.

A ação fiscal foi precedida de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF e MPF complementares de nº 09284824, fls. 39/41, tendo a documentação sido solicitada através do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD de fls. 42/43.

A interessada foi cientificada da presente NFLD em 11/09/2006 e apresentou defesa, às fls. 51/90 e em síntese:

- Afirma que a contribuição de que trata a Lei 9.876/99 é nova, portanto, deveria ter sido criada por lei complementar. Cita os artigos 195, §4º e 151, inciso I da Constituição Federal e jurisprudência. Conclui que tal contribuição é inconstitucional.;

- Diz que o valor pago por assistência prestada por serviço médico ou odontológico, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, não pode integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Cita o inciso XVII do artigo 72 da Instrução Normativa INSS 03/2005.

- Argumenta que a multa aplicada tem caráter confiscatório, por isso é inconstitucional. Cita doutrina e jurisprudência;

- Critica as autoridades administrativas julgadoras que relutam em afastar a aplicação de uma norma ao argumento de que tal incumbência cabe ao Judiciário;

- Diz que não se pode conceber o comportamento adotado pela administração de alegar que seus atos se sujeitam incondicionalmente ao primado da estrita legalidade (artigo 37 da CF). Cita doutrina;

- Acrescenta que a questão deve ser examinada tendo em vista as garantias constitucionais da ampla defesa e do contraditório. Conclui que é possível administrativamente o afastamento das regras que conflitam com a Carta Magna; e

- Requer o julgamento do presente processo juntamente com o do Auto de Infração nº35.820.367-8, e pede a anulação da presente NFLD.

### **DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA**

Após analisar as alegações da Impugnante, a 8ª Turma da DRJ/BHE da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Belo Horizonte (MG) mediante o Acórdão de nº 02-16.895 decidiu por manter o lançamento.

### **DO RECURSO**

Irresignada, a empresa interpôs Recurso Voluntário conforme folhas 106 onde reitera as alegações que fizera em sede de impugnação.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Ivacir Júlio de Souza, Relator

### **DA TEMPESTIVIDADE**

Conforme folhas 140, o Recurso é tempestivo. Assim dele tomo conhecimento.

### **DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA**

De plano, em atenção ao artigo 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo Fiscal – RICARF, é relevante observar que o lançamento em comento refere-se tão-somente a créditos suplementares que representam valores não recolhidos correspondentes às contribuições incidentes sobre os valores brutos das notas fiscais ou faturas relativamente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, conforme informado no Relatório Fiscal de fls. 46/47.

Na forma supra, é lícito inferir que as demais obrigações principais restaram adimplidas quando da ação fiscal o que implica que houve “pagamentos antecipados” à presença fiscal em referência à tese reiteradamente esposada por parte do STJ.

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

O período de apuração do crédito tributário compreendeu a competência 05/01 a 12/05 e a notificação ocorreu em 11/09/2006.

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

### **SÚMULA VINCULANTE DO STF Nº 8**

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

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

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

**“ Lei Complementar nº128, de 19 de dezembro de 2008**

(...)

*Art. 13. Ficam revogados:*

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

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

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

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.

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

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

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

Desse modo, com a introdução da GFIP na legislação previdenciária, se 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.

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

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

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

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

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

Apresentado tal contexto, inserido nele é que estarei conduzindo minha análise.

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

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

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

Relevante notar que:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 150 CTN :

(...)

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

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**”*

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

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

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

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

Ficou assente no julgado, por unanimidade, à luz da relatoria da Min. Denise Arruda, que a decadência do direito do fisco no CTN é tratada mediante uma REGRA GERAL e uma REGRA ESPECÍFICA. A regra geral está prevista no artigo 173, I do CTN, aplica-se a

todos os tributos; já a específica consta do 150, § 4º do CTN, e aplica-se aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

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

O artigo 107 do CTN determina que :

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

Logo em seguida o artigo 108 preceitua que :

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

*I - a analogia;”*

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

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

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

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

Destarte, a decadência :

Extingue direito potestativo;

O prazo pode ser legal ou convencional;

Supõe uma ação cuja origem seria idêntica da do direito;

Corre contra todos;

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

Resultante de prazo legal não pode ser renunciado; e

A ação tem natureza constitutiva.

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

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

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

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

Assim, considerando o período da ocorrência da infração definido pelas competências 05/01 a 12/05, conforme Relatório Fiscal de folhas 46/47 e ainda que a empresa fora notificada em 11/09/2006, 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 para a competência 08/2001 e anteriores, encontra-se fulminado pelo instituto da decadência.

### **SOBRE A INCIDÊNCIA DO TRIBUTO**

Conforme cópia da fatura às folhas 48 a Recorrente contratava cooperativa de prestação de serviços médicos.

Na fatura de pagamento se fazia constar marcado como item VI, a observação de que tais serviços se subordinavam ao preceituado no inciso IV do artigo 22 da Lei 8.212 na redação dada pela Lei 9.876/99 :

*"VI .Serv. .Médicos a partir de 01/03/00: R\$ 6.510,24, Inciso IV do artigo 22 da Lei 8.212/91 na redação dada pela Lei 9876/99"*

Segundo o previsto na dicção do artigo 22 citado:

#### **Artigo 22, inciso IV da Lei 8.212/91**

*"A contribuição a cargo da empresa destinada à Seguridade Social, além do disposto no Art. 23, é de:*

*(...)*

*IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.*

A Lei 8.212/91. artigo 28, § 9º, “q”, contém previsão de que não haverá incidência sobre tais ocorrências desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa :

**Lei 8.212/91. artigo 28 :**

(...)

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

(...)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a **cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa**; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

Tal previsão foi reiterada na forma do artigo 72, inciso XVII da IN 3, de 14/07/2005, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, não integram a base de cálculo :

*Art. 72. Não integram a base de cálculo para incidência de contribuições:*

(...)

*XVII - o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou daquele a ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas médico-hospitalares ou com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa;*

Muito embora a empresa alegue que tais serviços estariam a disposição de todos os empregados, não apresentou documentação que fizesse prova de sua afirmação tais como eventuais contratos onde o pacto restasse firmado.

Ao contrário, o que de fato resta materialmente comprovado foi o firmado e aceito na fatura que tais serviços são de sofrer a incidência ora refutada em recurso.

Desse modo, não assiste razão a recorrente quando argumenta que os valores levantados sob o preceituado no inciso IV do artigo 22 da Lei 8.212 na redação dada pela Lei 9.876/99 não constituem base de cálculo.

**DA CONSTITUCIONALIDADE**

A Recorrente questiona a constitucionalidade da contribuição ora apurada e também da multa aplicada. Acrescenta ainda que é possível administrativamente o afastamento das regras que conflitam com a Carta Magna.

A Súmula nº 2 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF pacificou tal entendimento :

*“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”*

### **DA MULTA DE MORA**

Sobre tal questionamento, a multa moratória descrita na presente NFLD está prevista no artigo 35 da Lei 8.212/91 e possui o devido respaldo legal.

Entretanto, muito embora isto, em razão do artigo 106 do CTN que 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, impõe-se 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 (presente no crédito lançado neste processo) 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.**”*

Aduz que às folhas 34 registram-se os fundamentos legais em que a multa de mora foi aplicada. Ali se revela que a multa teve por base o artigo 35 da Lei 8.212/91, que determinava, à época, aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e que poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal.

Ocorre que esse artigo 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. 61 da Lei 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.

Dessa forma há que se conceder o benefício à Recorrente.

### **JULGAMENTO CONJUNTO**

Quanto ao pedido de julgamento em conjunto com o Auto de Infração nº 35.820.367-8, este será atendido.

**CONCLUSÃO**

Assim, por tudo que foi exposto, voto por conhecer do recurso e em PRELIMINAR reconhecer decadência das competência 08/2001(inclusive) e anteriores, com base no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN e , no , MÉRITO, DAR PROVIMENTO PARCIAL determinando o recálculo da multa de mora de acordo com a nova redação do artigo 35 da Lei 8.212/91, dada pela Lei 11.941/2009, fazendo prevalecer a multa mais benéfica para o contribuinte.

É como voto.

Ivacir Júlio de Souza