



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10120.001389/2008-63
Recurso n° 260.159 Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-002.794 – 2ª Turma
Sessão de 07 de agosto de 2013
Matéria DECADÊNCIA E MULTA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CONSTRUTORA CENTRAL DO BRASIL LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1997 a 31/07/1998

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA - TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA.

As contribuições previdenciárias são tributos sujeitos ao regime do denominado lançamento por homologação, sendo que, na visão deste julgador, exceto para as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários é de cinco anos contados do fato gerador, que ocorre em cada competência. Ultrapassado esse lapso temporal, sem a expedição de lançamento de ofício, opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do CTN.

Contudo, por força do artigo 62-A do RICARF, este Colegiado deve reproduzir a decisão proferida pelo Egrégio STJ nos autos do REsp nº 973.733/SC, ou seja, “*O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.*”

No caso, relativamente ao período em apreço, a empresa efetuou recolhimentos de contribuições previdenciárias, sendo que inexistente a acusação pela fiscalização de dolo, fraude ou simulação, ou seja, teria aplicação a este feito a regra do artigo 150, § 4º, do CTN.

Não obstante, a decisão recorrida entendeu aplicável ao caso o artigo 173, inciso I, do CTN. Apenas a Fazenda Nacional recorreu, insurgindo-se com

relação ao termo inicial do prazo previsto neste dispositivo legal, no que se refere à competência 12/1997.

Impossibilidade de haver *reformatio in pejus*.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS EXIGIDAS DE OFÍCIO - PENALIDADE - RETROATIVIDADE BENIGNA.

A penalidade exigida da interessada estava prevista no artigo 35, inciso II, da Lei nº 8.212/91. Com o advento da Lei nº 11.941/2009, que inseriu o artigo 35-A na Lei nº 8.212/91, as multas para situações como esta seguem o disposto no artigo 44 da Lei nº 9.430/96. O lançamento está correto e, de acordo com artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, a nova regra só se aplica ao caso se for mais benéfica à autuada.

Recurso especial provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para restabelecer a multa lançada. Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Junior e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira que negavam provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Gonçalo Bonet Allage – Relator

EDITADO EM: 16/08/2013

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Gonçalo Bonet Allage, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire. Ausente, justificadamente, a Conselheira Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

Em face de Construtora Central do Brasil Ltda., CNPJ nº 02.156.313/0001-69, foi lavrada a notificação fiscal de lançamento de débito nº 35.642.617-3 (fls. 01-13), para a exigência de contribuições previdenciárias por responsabilidade solidária, relativamente a serviços que lhe foram prestados por empresa cedente de mão-de-obra (Marildo da Silva, CNPJ nº 00.887.665/0001-69), quanto a fatos ocorridos entre as competências 07/1997 e 07/1998.

A ciência do lançamento se deu em 03/12/2003 (fls. 01).

Apreciando o recurso voluntário interposto pela empresa, a Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF proferiu o acórdão nº 2301-01.958, que se encontra às fls. 179-188, cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1997 a 31/07/1998

DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO DIES A QUO NO CASO CONCRETO.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O dies a quo do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. No caso dos autos, não foram encontrados pagamentos referentes aos fatos geradores que interessam para a discussão da decadência, logo impõe-se a aplicação da regra do art. 173, inciso I.

CONSTITUCIONALIDADE DE DISPOSITIVOS LEGAIS. Não cabe à instância administrativa decidir questões relativas à constitucionalidade de dispositivos legais, competência exclusiva do Poder Judiciário.

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA EXCLUSIVA DO TOMADOR DE SERVIÇOS PELA RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR DA NOTA FISCAL OU DA FATURA.

O art. 31 da Lei nº 8.212/1991 impõe ao tomador de serviços a obrigação exclusiva de reter e recolher o valor correspondente a 11% sobre o montante pago ao cedente da mão de obra.

A exigência do valor que deveria ter sido retido deve ser feita tão somente ao tomador de serviços, sendo irrelevante o recolhimento das contribuições previdenciárias pelo prestador dos serviços.

DISCUSSÃO NO RECURSO VOLUNTÁRIO SOBRE MATÉRIA NÃO ALEGADA NA IMPUGNAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO. ART. 17 DO DECRETO 70.235/1972.

Recai sobre o contribuinte o ônus da prova relativa ao cumprimento das obrigações que lhes foram atribuídas.

Não cabe apreciar, em via recursal, matéria divergente da referida na peça de defesa administrativa, uma vez que afetada pela preclusão.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA. As contribuições sociais previdenciárias estão sujeitas à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso devendo observar o disposto na nova redação dada ao artigo 35, da Lei 8.212/91.

Eis a anotação do resultado do julgamento: “I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir - devido a regra decadencial expressa no Inciso I, Art. 173 do CTN - as contribuições apuradas até 12/1997, anteriores a 01/1998, nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram para aplicar a regra expressa no § 4º, Art. 150 do CTN; b) em dar provimento parcial ao recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram pela manutenção da multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento às demais alegações apresentadas pela Recorrente, nos termos do voto do Relator. Redator designado: Mauro José Silva.”

Intimada do acórdão em 15/08/2011 (fls. 189), a Fazenda Nacional opôs embargos de declaração às fls. 192-199 apontando obscuridade/erro material com relação à decadência.

Nos termos da manifestação de fls. 200-201 os embargos restaram rejeitados.

A Fazenda Nacional, então, interpôs recurso especial às fls. 205-224, acompanhado dos documentos de fls. 225-245, onde defendeu, inicialmente, que o termo inicial da contagem do prazo decadencial, de acordo com a regra do artigo 173, inciso I, do CTN, é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. Indicou como paradigma o acórdão nº 2401-01.759. Alegou, ainda, que:

- a) Com relação à incidência do artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, há nítida divergência entre a decisão recorrida e o acórdão nº 2401-00.120;
- b) Cumpre observar que o acórdão indicado como paradigma, assim como o acórdão recorrido, foram proferidos após o advento da MP nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941 de 27/05/2009, e, portanto, a análise da matéria ocorreu à luz da alteração da redação do *caput* do art. 35 da Lei nº 8.212/91;
- c) Insta aqui consignar que a hipótese em análise no acórdão paradigma é idêntica a que ora se reporta. Isso porque o que se encontrava em julgamento era o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social e se travou discussão acerca da retroatividade benigna, nos termos do art. 106, do CTN, em virtude das alterações promovidas pela Lei nº 11.941/2009 (fruto da conversão da MP nº 449/2008) no art. 35 da Lei nº 8.212/91;
- d) Contudo, embora diante de situações semelhantes, os órgãos julgadores prolatores do acórdão recorrido e do paradigma encamparam conclusões

diversas acerca da aplicação e interpretação da norma jurídica, em especial do art. 35, *caput* (redação revogada e com a novel redação dada pela MP nº 449/2008 posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009) e do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991. Ao examinar a matéria pertinente à multa aplicada, o acórdão recorrido entendeu que deveria ser aplicada ao caso a retroatividade benigna, sob o fundamento de que o artigo 35, *caput*, da Lei nº 8.212/1991 deveria ser observado e comparado com a atual redação emprestada pela Lei nº 11.941/2009;

- e) Ao revés, o paradigma adotou solução diametralmente oposta. Para o órgão prolator do paradigma, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deveria agora ser observado à luz da norma introduzida pela Lei nº 11.941/2009, qual seja, o art. 35-A que, por sua vez, faz remissão ao art. 44, da Lei nº 9.430/96. No julgado paradigma, a aplicação da retroatividade benigna na forma de aplicação do art. 61 da Lei nº 9.430/1996 (norma à qual a atual redação do *caput* do art. 35 com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 faz remissão) foi rechaçada de forma expressa;
- f) Dessa forma, uma vez evidenciada a divergência jurisprudencial no que toca ao diploma legal a reger a aplicabilidade da multa no caso em testilha, passa-se a demonstrar doravante as razões pelas quais merece ser adotado o entendimento exarado no paradigma, reformando-se, assim, o v. acórdão ora recorrido;
- g) O artigo 35 da Lei nº 8.212/91 na nova redação conferida pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, não pode ser entendido de forma isolada do contexto legislativo no qual esta inserido, sobretudo de forma totalmente dissociada das alterações introduzidas pela MP nº 449 à legislação previdenciária;
- h) Para a solução destes questionamentos, deve-se lembrar que "não se interpreta o Direito em tiras, aos pedaços. (...) um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum";
- i) Nesse contexto, impende considerar que a Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da MP nº 449 de 2008), ao mesmo tempo em que alterou a redação do artigo 35, introduziu na Lei de Organização da Previdência Social o artigo 35-A, a fim de instituir uma nova sistemática de constituição dos créditos previdenciários e respectivos acréscimos legais de forma similar a sistemática aplicável para os demais tributos federais;
- j) A redação do art. 35-A é clara. Efetuado o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias indicadas no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, deverá ser aplicada a multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96;
- k) Assim, à semelhança do que ocorre com os demais tributos federais, verificado que o contribuinte não realizou o pagamento ou o recolhimento do tributo devido, cumpre a fiscalização realizar o

lançamento de ofício e aplicar a respectiva multa (de ofício) prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96;

- l) Por outro lado, como sói ocorrer com os demais tributos federais, a incidência da multa de mora ocorrerá naqueles casos expressos no art. 61 da Lei nº 9.430/96. Ou seja, nas hipóteses em que o contribuinte incorreu na mora e efetuou o recolhimento em atraso, de forma espontânea, independente do lançamento de ofício, efetuado com esteio no art. 149 do CTN;
- m) Assim, no lançamento de ofício, diante da falta de pagamento ou recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata, são exigidos, além do principal e dos juros moratórios, os valores relativos às penalidades pecuniárias que no caso consistirá na multa de ofício. A multa de ofício será aplicada quando realizado o lançamento para a constituição do crédito tributário. A incidência da multa de mora, por sua vez, ficará reservada para aqueles casos nos quais o sujeito passivo, extemporaneamente, realiza o pagamento ou o recolhimento antes do procedimento de ofício (ou seja, espontaneamente — o que não foi o caso). Essa mesma sistemática deverá ser aplicada às contribuições previdenciárias, em razão do advento da MP nº 449 de 2008, posteriormente convertida da Lei nº 11.941/09. É o que se percebe pela simples leitura do art. 35-A da Lei nº 8.212;
- n) Logo, diante da redação explícita da norma, fica claro que, tratando-se de lançamento de ofício, considerando-se que não houve o recolhimento ou pagamento do tributo devido, a multa a ser aplicada é aquela prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96;
- o) A multa de mora, diante da novel sistemática, tanto no microssistema previdenciário, quanto de acordo com a disciplina da Lei nº 9.430 aplicável em relação aos demais tributos federais, não terá lugar nesse lançamento de ofício. A multa de mora e a multa de ofício são excludentes entre si. E deve prevalecer, na hipótese de lançamento de ofício, configurada a falta ou recolhimento do tributo e/ou a falta de declaração ou declaração inexata, a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, diante da literalidade do art. 35-A;
- p) Nessa esteira, não há como se adotar outro entendimento senão o de que a multa de mora prevista no art. 35, da Lei nº 8.212/91 em sua redação antiga (revogada) está inserida em sistemática totalmente distinta da multa de mora prescrita no art. 61 da Lei nº 9.430/96. Logo, por esse motivo não se poderia aplicar à espécie o disposto no art. 106 do CTN, pois, para a interpretação e aplicação da retroatividade benigna, a comparação é feita em relação à mesma conduta infratora praticada, em relação à mesma penalidade;
- q) Como conclusão, para se averiguar sobre a ocorrência da retroatividade benigna no caso concreto, a comparação entre normas deve ser feita entre o art. 35, da Lei nº 8.212/91 em sua redação antiga (revogada) e o art. 35-A da LOPS;

- r) A tese encampada pelo acórdão recorrido no sentido de que há retroatividade benigna em razão do advento da MP nº 449/2008 (convertida na Lei nº 11.941/2009) que conferiu nova redação ao art. 35 da Lei nº 8.212/91, portanto, não merece prevalecer, pois a forma de cálculo ali defendida somente pode ser utilizada no caso em que o contribuinte incorreu na mora e efetuou o recolhimento em atraso espontaneamente. Na espécie, não houve recolhimento espontâneo do tributo devido. Houve isto sim lançamento de ofício, logo, inarredável a aplicação das disposições específicas da legislação previdenciária;
- s) O lançamento em testilha deve ser mantido, com a ressalva de que, no momento da execução do julgado, a autoridade fiscal deverá apreciar a norma mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou o art. 35-A da Lei nº 8212/1991, introduzido pela Lei nº 11.941/2009;
- t) Requer seja admitido e provido o recurso para, na parte objeto de inconformismo, reformar o acórdão recorrido, no sentido de se afastar a decadência em relação às contribuições previdenciárias apuradas em 12/1997, aplicando-se, quanto ao cálculo da multa, a disciplina do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, se mais benéfico.

Admitido o recurso por meio do despacho nº 2300-271/2012 (fls. 232), a contribuinte foi intimada e, devidamente representada, apresentou contrarrazões às fls. 242-245, onde defendeu, fundamentalmente, a necessidade de manutenção do acórdão recorrido.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, Relator

O Recurso Especial da Fazenda Nacional cumpre os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Reitero que o acórdão proferido pela Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção do CARF, por maioria de votos, acolheu a decadência para os fatos ocorridos até a competência 12/1997, pela regra do artigo 173, inciso I, do CTN (os Conselheiros vencidos estenderam a decadência até a competência 07/1998, por força do artigo 150, § 4º, do CTN) e determinou a aplicação da multa prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, se mais benéfica à empresa. Nas demais questões, negou provimento ao recurso, por unanimidade de votos.

Com relação à decadência, a insurgência da recorrente está relacionada à competência 12/1997 e sua pretensão é no sentido de que a contagem do prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, tenha início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, lembrando que a ciência da exigência se deu em 03/12/2003.

Segundo a legislação e de acordo com a jurisprudência pacífica desta Corte Administrativa, as contribuições previdenciárias em apreço são tributos sujeitos ao regime do chamado lançamento por homologação, já que cabe aos contribuintes a apuração das suas base de cálculo e o recolhimento dos montantes devidos, submetendo, posteriormente, esse procedimento à autoridade administrativa, que deverá, homologar ou não, expressa ou tacitamente, a atividade exercida pelo obrigado.

A homologação expressa, para os tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, deve se dar no prazo de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, que ocorre em cada competência.

Ultrapassado esse prazo, sem ter sido lavrado lançamento de ofício pela autoridade administrativa, considera-se homologada tacitamente a atividade exercida pelo contribuinte e extinto o crédito tributário, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, que prevê:

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.

(...)

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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.

O decurso do prazo de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, implica na homologação tácita da atividade exercida pelo contribuinte e, em razão do instituto da decadência, previsto no artigo 156, inciso V, do CTN, extingue o crédito tributário.

Considerando que o caso em apreço envolve fatos geradores ocorridos nas competências compreendidas entre 07/1997 e 07/1998 e diante do fato de que o sujeito passivo da obrigação tributária tomou ciência da notificação fiscal de lançamento de débito em 03/12/2003 (fls. 01), concluo que a decadência impede a manutenção do lançamento.

Na visão deste julgador, como não se imputou à empresa as condutas de dolo, fraude ou simulação, inexistente fundamento legal que justifique a contagem do prazo decadencial da forma prevista no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Entendo que para o início da contagem do prazo decadencial relativamente aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a existência ou não de pagamento antecipado é irrelevante.

A homologação é da atividade e não do pagamento.

Esta é a minha posição a respeito da matéria.

Contudo, por força do que determina o artigo 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, não posso deixar de reproduzir aqui o julgamento proferido pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça – STJ nos autos do REsp nº 973.733/SC, cuja ementa tem o seguinte teor:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de

Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. *In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

6. *Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

(STJ, Primeira Seção, REsp nº 973.733/SC, Relator Ministro Luiz Fux, DJE de 18/09/2009)

Portanto, segundo o Egrégio STJ, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando inexistir pagamento antecipado o prazo decadencial quinquenal conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, sendo que “*O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o ‘primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado’ corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, ...*”.

Dessa forma, torna-se importante analisar a comprovação quanto à existência ou não de pagamento de contribuições previdenciárias no período em apreço.

No Termo de Encerramento de Ação Fiscal – TEAF de fls. 22 a autoridade lançadora informa que examinou comprovantes de recolhimento.

Assim, tenho como inquestionável a existência de pagamento antecipado.

Ademais, ainda que assim não fosse, entendo que o deslocamento da regra geral dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação do artigo 150, § 4º, do CTN para o mandamento do artigo 173, inciso I, do CTN exige da autoridade lançadora o ônus da prova de que o contribuinte não efetuou nenhum recolhimento de contribuições previdenciárias.

E isso não ocorreu.

Não se pode presumir a ausência de pagamento.

Por fim, não se pode deixar de ressaltar, novamente, que o caso em apreço envolve responsabilidade solidária em razão de utilização de serviços por cessão de mão-de-obra.

Não se exige nada além disso.

Na visão deste julgador, portanto, a regra aplicável ao caso é aquela prevista no artigo 150, § 4º, do CTN, de modo que o lançamento está fulminado pela decadência, pois envolve fatos ocorridos entre as competências 07/1997 e 07/1998 e a ciência se deu em 03/12/2003.

Explicado isso tudo, destaco que o recurso especial é da Fazenda Nacional e discute-se apenas a decadência para a competência 12/1997.

Para que não ocorra *reformatio in pejus*, devo, apenas, negar provimento ao recurso, por fundamento diverso daquele adotado pela decisão de segunda instância.

Superado esse ponto, passo a apreciar a questão da penalidade.

As multas incidentes sobre as contribuições previdenciárias em atraso sofreram significativa alteração com o advento da Lei nº 11.941/2009, resultado da conversão da Medida Provisória nº 449/2008, sendo que a controvérsia trazida à apreciação deste Colegiado envolve a retroatividade benigna do artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional – CTN.

No caso, a penalidade exigida da interessada estava prevista no artigo 35, incisos II e III, da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

(...)

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) trinta por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;

b) setenta por cento, se houve parcelamento;

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.

Com a edição da Lei nº 11.941/2009, a Lei nº 8.212/91 passou a ter o artigo 35-A, dispondo que:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

A redação atual do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 é a seguinte:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

A pretensão da recorrente é no sentido de que se aplique ao caso a regra do artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, devendo-se verificar, no momento da execução do julgado qual norma é mais benéfica à atuada (se a multa anterior prevista no artigo 35, inciso II, da norma revogada ou a do artigo 35-A da Lei nº 8.212/91).

O acórdão recorrido, por sua vez, entendeu que a penalidade prevista no artigo 35, inciso II, da Lei nº 8.212/91 restou substituída pela norma do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, segundo a qual:

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.

Importante trazer à colação o referido artigo 61 da Lei nº 9.430/96, cuja redação é a seguinte:

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.

Para o acórdão recorrido, portanto, a penalidade estaria limitada a 20%.

Segundo penso, está-se diante de multa de ofício, na medida em que a exigência em apreço é feita através de NFLD.

Entendo, pois, que o lançamento está correto e tenho como aplicável ao caso a regra do artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, desde que mais benéfica ao contribuinte, de modo que o acórdão recorrido não pode prevalecer.

A penalidade decorrente deste feito não pode exceder 75%, nos termos do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional para restabelecer a multa lançada.

(Assinado digitalmente)

Gonçalo Bonet Allage