



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

Processo n° 10380.006311/2007-93
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-003.290 – 2ª Turma
Sessão de 30 de julho de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - DIFERENÇA - DECADÊNCIA E MULTA DE MORA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TRANSPORTADORA VASCONCELOS LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2001 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. DIFERENÇAS DE TRIBUTOS. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. OCORRÊNCIA.

Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo a ocorrência de pagamento, constatada a partir de informação de análise de recolhimentos no TEAF, é entendimento uníssono deste Colegiado a aplicação do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, ressalvados entendimentos pessoais dos julgadores a propósito da importância ou não da antecipação de pagamento para efeito da aplicação do instituto, sobretudo após a alteração do Regimento Interno do CARF, notadamente em seu artigo 62-A, o qual impõe à observância das decisões tomadas pelo STJ nos autos de Recursos Repetitivos - Resp nº 973.733/SC.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REGRA APLICÁVEL.

O Código Tributário Nacional, que dá tratamento específico no que tange a aplicação temporal de norma que trate penalidades, em seu art. 106, prevê que caso a nova lei traga tratamento mais benéfico para o contribuinte, deve se reduzir ou cancelar as multas aplicadas.

No presente caso a obrigação tributária principal foi lançada acompanhada da multa prevista no art. 35, II da Lei nº 8.212, de 1991.

Sob a égide da sistemática anterior à MP n.º 449, de 2008, a multa aplicada poderia alcançar o patamar de 100%, conforme previsto no art. 35, III, "d" da Lei nº 8.212, de 1991.

Portanto, no presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no art. 35, II, que se refere à sanção pecuniária pelo não pagamento do

tributo devido no prazo de lei, o cotejo da multa mais benéfica deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997.

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 confirmar a decadência reconhecida no acórdão recorrido e aplicar a limitação de 75% à multa. Vencidos os Conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator), Manoel Coelho Arruda Junior e Pedro Anan Junior (suplente convocado) que negavam provimento ao recurso. Votou pelas conclusões o Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo (suplente convocado). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Elias Sampaio Freire.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo – Presidente

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire – Redator-Designado

EDITADO EM: 04/08/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Gustavo Lian Haddad, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Ronaldo de Lima Macedo (suplente convocado), Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Gustavo Lian Haddad e Elias Sampaio Freire. Ausente, justicadamente, o Conselheiro Marcelo Oliveira.

Relatório

TRANSPORTADORA VASCONCELOS LTDA., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo administrativo em referência, teve contra si lavrada Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD nº 37.043.805-1, em 05/04/2007 (AR. fl. 457), exigindo-lhe crédito tributário referente às contribuições previdenciárias devidas e não recolhidas pela notificada, concernentes à parte dos segurados, da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e as destinadas a Terceiros, incidentes sobre a remuneração os segurados empregados e contribuintes individuais, apuradas por aferição indireta, com arrimo no artigo 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91, em relação ao período de 05/2001 a 12/2006, conforme Relatório Fiscal da Notificação, às fls. 437/443, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário à Segunda Seção de Julgamento do CARF contra decisão da 7ª Turma da DRJ em Recife/PE, Acórdão nº 11-20.304/2007, às fls. 849/856, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a egrégia 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, em 24/08/2011, por maioria de votos, achou por bem conhecer do Recurso da contribuinte e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, o fazendo sob a égide dos fundamentos consubstanciados no Acórdão nº 2403-00.684, com sua ementa abaixo transcrita:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2001 a 31/12/2006

AFERIÇÃO INDIRETA. PREVISÃO LEGAL.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Fisco pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

MULTA DE MORA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN) a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 2.781/2.807, com arrimo no artigo 67 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado, alegando ter contrariado entendimento levado a

efeito pelas demais Câmaras dos Conselhos de Contribuintes/CARF e, bem assim, da Câmara Superior de Recursos Fiscais a respeito das mesmas matérias, conforme se extrai dos Acórdãos nºs 2302-00.441 (Decadência) e 2402-00.233 e 2301-00.283 (Multa de Mora), impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, uma vez comprovadas as divergências arguidas.

Relativamente à decadência, sustenta que a jurisprudência deste Colegiado, corroborada pelo entendimento adotado no Superior Tribunal de Justiça, estabelece que a aplicação do prazo decadencial inserido no artigo 150, § 4º, do CTN, pressupõe a antecipação de pagamento, ainda que parcialmente.

Contrapõe-se ao Acórdão recorrido, por entender que o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, estaria dispondo sobre prazo para o ato de “homologação” de um procedimento do contribuinte, e não sobre o prazo para lançamento.

Assevera que inexistindo recolhimento, ou seja, antecipação de pagamento não há o que se homologar, não estando o lançamento de ofício previsto no artigo 150, § 4º, do CTN, mas, sim, no artigo 173, inciso I, daquele Diploma legal, conforme doutrina transcrita na peça recursal.

Acrescenta que para o exame da ocorrência de pagamento antecipado parcial, para os fins ora colimados, afigura-se óbvia a necessidade de se verificar se o contribuinte pagou parte do débito tributário objeto de cobrança, e não daqueles afetos a outros fatos, não havendo que se falar em recolhimento das contribuições previdenciárias devidas pelo contribuinte como um todo, de maneira que qualquer pagamento realizado possa interferir na hipótese dos autos.

Em defesa de sua pretensão, infere que adotando-se o artigo 173, inciso I, do CTN, o prazo decadencial começaria a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento.

No que tange à multa de mora, sustenta que os Acórdãos nsº 2402-00.233 e 2301-00.283, ora adotados como paradigmas, divergem do decisum guerreado, na medida em que determinaram que o artigo 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 artigo 35-A que, por sua vez, faz remissão ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96, ao contrário do que restou assentado no decisório recorrido que impôs a limitação da multa de mora aplicada ao percentual de 20%, com esteio no artigo 61 da Lei nº 9.430/91, aplicado retroativamente à hipótese vertente.

Infere que 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 está inserido, sobretudo de forma totalmente dissociada das alterações introduzidas pela MP nº 449 à legislação previdenciária.

Explicita a alteração legislativa ocorrida após a edição da MP nº 449/2008, bem como os casos de aplicação da multa de ofício e de mora, para concluir que na hipótese de lançamento ocorre a imputação da penalidade de ofício, enquanto a de mora somente se dá quando o contribuinte pretende fazer o pagamento espontâneo do tributo a destempo, sem que tenha ocorrido a autuação fiscal, o que deverá ser observado para as contribuições previdenciárias.

Neste sentido, assevera que apesar da denominação, a antiga multa de mora prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 tem natureza de multa de ofício, uma vez que aplicada **somente nos casos de realização de lançamentos fiscais**, não se podendo comparar com aquela

penalidade inscrita no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que contempla da multa de mora para pagamento espontâneo fora do prazo legal.

Partindo dessas premissas, não se pode cogitar na aplicação retroativa do disposto no artigo 61 da Lei nº 9.430/96 para fins de limitar a multa de mora (de ofício) aplicada aos lançamentos previdenciários pretéritos à edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF, entendeu por bem admitir o Recurso Especial da Procuradoria, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão recorrido divergiu do entendimento consubstanciados nos paradigmas a respeito das mesmas matérias, consoante se positiva do Despacho nº 2400-022/2012, às fls. 2.827/2.832.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial da Fazenda Nacional, a contribuinte apresentou suas contrarrazões, às fls. 2.838/2.844, corroborando os fundamentos de fato e de direito do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pelo ilustre Presidente da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF as divergências suscitadas, conheço do Recurso Especial da Procuradoria e passo à análise das razões recursais.

Conforme se depreende dos elementos que instruem o processo, notadamente Relatório Fiscal da Notificação, no presente lançamento exige-se as contribuições previdenciárias devidas e não recolhidas pela notificada, concernentes à parte dos segurados, da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e as destinadas a Terceiros, incidentes sobre a remuneração os segurados empregados e contribuintes individuais, apuradas por aferição indireta, com arrimo no artigo 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91, em relação ao período de 05/2001 a 12/2006.

Por sua vez, ao analisar a demanda, a Turma recorrida entendeu por bem decretar a improcedência parcial do feito, acolhendo a decadência de parte do crédito tributário, com base no artigo 150, § 4º, do CTN, determinando, ainda, o recálculo da multa de mora, limitando-a a 20%, nos termos do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfico a contribuinte.

Inconformada, a Procuradoria da Fazenda Nacional opôs o presente Recurso Especial, suscitando que o Acórdão guerreado malferiu entendimento levado a efeito pelas demais Câmaras/Turmas dos Conselhos de Contribuintes/CARF e, bem assim, da Câmara Superior de Recursos Fiscais a respeito das mesmas matérias, conforme se extrai dos Acórdãos nºs 2302-00.441 (Decadência) e 2402-00.233 e 2301-00.283 (Multa de Mora), impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, uma vez comprovadas as divergências arguidas, as quais passaremos a contemplar separadamente.

DA DECADÊNCIA

Pretende a Procuradoria da Fazenda Nacional a reforma do Acórdão recorrido, aduzindo, em síntese, que as razões de decidir do Acórdão recorrido contrariaram a legislação de regência, especialmente os artigos 150, § 4º, e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional e, bem assim a jurisprudência deste Colegiado e do Superior Tribunal de Justiça a propósito da matéria, a qual exige a existência de recolhimentos, ou seja, a antecipação de pagamento para que se aplique o prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do CTN, o que não se vislumbra na hipótese dos autos, impondo a adoção dos ditames do artigo 173, inciso I, daquele Diploma Legal.

Assevera que inexistindo recolhimento, ou seja, antecipação de pagamento não há o que se homologar, não estando o lançamento de ofício previsto no artigo 150, § 4º, do CTN, mas, sim, no artigo 173, inciso I, daquele Diploma legal, conforme doutrina transcrita na peça recursal.

A fazer prevalecer seu entendimento, acrescenta que para o exame da ocorrência de pagamento antecipado parcial, para os fins ora colimados, afigura-se óbvia a necessidade de se verificar se o contribuinte pagou parte do débito tributário objeto de

cobrança, e não daqueles afetos a outros fatos, não havendo que se falar em recolhimento das contribuições previdenciárias devidas pelo contribuinte como um todo, de maneira que qualquer pagamento realizado possa interferir na hipótese dos autos.

Em que pesem os argumentos da recorrente, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Da simples análise dos autos, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude, como passaremos a demonstrar.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações, senão vejamos.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, como segue:

“Art. 45 – O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

[...]”

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, *caput*, e inciso I, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, *in verbis*:

“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;

[...]”

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

“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 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.”

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Ocorre que, após muitas discussões a respeito do tema, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco:

“Súmula nº 08: São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

Registre-se, ainda, que na mesma Sessão Plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Consoante se positiva da análise dos autos, a controvérsia a respeito do prazo decadencial para as contribuições previdenciárias, após a aprovação/edição da Súmula Vinculante nº 08, passou a se limitar a aplicação dos artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando às contribuições previdenciárias sujeitas ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que imputar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o autolancamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em “homologação”.

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que as contribuições previdenciárias devem observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do

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 imponíveis 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."

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação a antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

Entrementes, a controvérsia em relação a referido tema encontra-se distante de remansoso desfecho, se fixando agora em determinar o que pode ser considerado como antecipação de pagamento nas contribuições previdenciárias, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal.

In casu, porém, despiciendas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento, **por trata-se de diferença de contribuições apuradas, consoante restou devidamente assentado no Acórdão recorrido, fato relevante para a aplicação do instituto, nos termos da decisão do STJ acima ementada, a qual estamos obrigados a observar, senão vejamos:**

"[...]

O Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados – RADA, apresenta guias de recolhimento apropriadas ao lançamento. Por entender que o objeto da análise é o lançamento, entendo presente o requisito da antecipação parcial dos recolhimentos. [...]"

Mais a mais, como se extrai do Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal - TEPF, às fls. 422/423, no decorrer da ação fiscal a autoridade fazendária examinou *Comprovantes de Recolhimento*, além de outros documentos, o que nos leva a concluir pela existência de pagamentos parciais realizados pela contribuinte.

Assim, é de manter a ordem legal no sentido de adotar o prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em face do recolhimento parcial das contribuições previdenciárias ora lançadas.

Destarte, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em **05/04/2007**, com a devida ciência da contribuinte constante do Aviso de Recebimento-AR, de fl. 457, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de **05/2001** a **03/2002**, os quais se encontram fora do prazo decadencial inscrito no dispositivo legal supra, impondo seja decretada a improcedência parcial do feito, na linha do que restou decidido pelo Acórdão recorrido, negando-se provimento, portanto, ao recurso especial da Procuradoria.

DA MULTA DE MORA

Consoante explicitado alhures, ao analisar a demanda, a Turma recorrida entendeu por bem decretar a improcedência parcial do feito, acolhendo a decadência de parte do crédito tributário, determinando, ainda, o recálculo da multa de mora com esteio no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, limitando-a ao percentual de 20%, nos termos dos preceitos estabelecidos na MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, por se apresentar como legislação posterior à ocorrência do fato gerador mais benéfica ao contribuinte, o que impôs a sua retroatividade em observância aos ditames do artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional.

Inconformada, a Procuradoria da Fazenda Nacional opôs o presente Recurso Especial, suscitando que o Acórdão guerreado malferiu entendimento levado a efeito por outras Turmas do CARF, consubstanciado nos Acórdãos nºs 2402-00.233 e 2301-00.283, dentre outros, a respeito da mesma matéria, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, uma vez comprovada à divergência argüida.

A fazer prevalecer seu entendimento, sustenta que o Acórdão encimado, ora adotado como paradigma, diverge do decisum guerreado, na medida em que, ao analisar notificação fiscal, determinou que o artigo 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 artigo 35-A que, por sua vez, faz remissão ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96, ao contrário do que restou assentado no decisório recorrido que impôs a limitação da multa de mora aplicada ao percentual de 20%, com esteio no artigo 61 da Lei nº 9.430/91, aplicado retroativamente à hipótese vertente.

Em defesa de sua pretensão, infere que 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 está inserido, sobretudo de forma totalmente dissociada das alterações introduzidas pela MP nº 449 à legislação previdenciária.

Explicita a alteração legislativa ocorrida após a edição da MP nº 449/2008, bem como os casos de aplicação da multa de ofício e de mora, para concluir que na hipótese de lançamento ocorre a imputação da penalidade de ofício, enquanto a de mora somente se dá quando o contribuinte pretende fazer o pagamento espontâneo do tributo a destempo, sem que tenha ocorrido a autuação fiscal, o que deverá ser observado para as contribuições previdenciárias.

Neste sentido, assevera que apesar da denominação, a antiga multa de mora prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 tem natureza de multa de ofício, uma vez que aplicada somente nos casos de realização de lançamentos fiscais, não se podendo comparar com aquela

penalidade inscrita no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que contempla da multa de mora para pagamento espontâneo fora do prazo legal.

Dessa forma, não se pode cogitar na aplicação retroativa do disposto no artigo 61 da Lei nº 9.430/96 para fins de limitar a multa de mora (de ofício) aplicada aos lançamentos previdenciários pretéritos à edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Não obstante as substanciosas alegações da recorrente, seu insurgimento, mais uma vez, não tem o condão de macular o *decisum* recorrido, impondo seja mantido pelos seus próprios fundamentos, como passaremos a demonstrar.

Em que pese à procedência da notificação em relação ao seu mérito, na forma decidida pelo Acórdão recorrido, mister destacar que posteriormente à ocorrência dos fatos geradores ora lançados fora publicada a Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, trazendo nova ordem na aplicação de multas de ofício e/ou acessória e, bem assim, determinando a exclusão da multa de mora do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a consequente aplicação das multas constantes da Lei nº 9.430/96.

Antes mesmo de contemplar as razões meritórias, mister analisarmos o disposto no artigo 113 do Código Tributário Nacional, o qual determina que as obrigações tributárias são divididas em duas espécies, principal e obrigação acessória. A primeira diz respeito à ocorrência do fato gerador do tributo em si, por exemplo, recolher ou não o tributo propriamente dito, extinguindo juntamente com o crédito decorrente.

Por outro lado, a obrigação acessória relaciona-se às prestações positivas ou negativas constantes da legislação de regência, de interesse da arrecadação ou fiscalização tributária, sendo exemplo de seu descumprimento deixar a contribuinte de informar em GFIP a totalidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Após a unificação das Secretarias das Receitas Previdenciária e Federal, em Receita Federal do Brasil (“Super Receita”), as contribuições previdenciárias passaram a ser administradas pela RFB que, em curto lapso temporal, compatibilizou os procedimentos fiscalizatórios e, por conseguinte, de constituição de créditos tributários, estabelecendo, igualmente, para os tributos em epígrafe multas de ofício a serem aplicadas em observância à Lei nº 9.430/1996, conforme alterações na legislação introduzidas pela Lei nº 11.941/2009.

Como se observa, a nova legislação, de fato, contemplou inédita formula de cálculo de aludidas multas que, em suma, vem sendo conduzida pelo Fisco, da seguinte forma:

1) Na hipótese do descumprimento de obrigações acessórias ocorrer de maneira isolada (p.ex. tão somente deixar de informar a totalidade dos fatos geradores em GFIP), com a ocorrência da observância da obrigação principal (pagamento do tributo devido), aplicar-se-á para o cálculo da multa o artigo 32-A da Lei nº 8.212/91;

2) Por seu turno, quando o contribuinte, além de inobservar as obrigações acessórias, também deixar de recolher o tributo correspondente, a multa a ser aplicada deverá obedecer aos ditames do artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, que remete ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96, determinando a aplicação de multa de ofício de 75%;

Inobstante parecer simples, aludida matéria encontra-se distante de remansoso desfecho. Isto porque, a legislação anterior apartava as autuações por descumprimento de obrigações acessórias das notificações fiscais (NFLD) decorrentes de inobservância das obrigações principais, levando a efeito multas distintas, inclusive, no segundo caso, com aplicação de multa de mora variável no decorrer do tempo (fases processuais).

Assim, com a introdução de novas formas de cálculo da multa, nos casos de descumprimento de obrigações tributárias (principal e acessória), os lançamentos pretéritos, bem como aqueles mais recentes que abarcam fatos geradores relacionados a período anterior a referida alteração, tiveram que ser reanalisados com a finalidade de se verificar a melhor modalidade do cálculo da penalidade e, se mais benéfico, aplicá-lo.

Na hipótese dos autos, a fiscalização achou por bem aplicar a multa de mora insculpida no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e, bem assim, da lavratura da notificação fiscal, ou seja, antes das alterações na legislação promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

No entanto, com as novas modalidades de multas contempladas pela legislação hodierna, a multa de mora prescrita no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 deixou de existir, passando a dar lugar à multa de ofício estabelecida no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, o que fez florescer o entendimento de que a multa de mora aplicada em lançamentos pretéritos teriam que ser rechaçadas ou mesmo limitadas a 20%, na esteira da previsão contida no artigo 61 da Lei nº 9.430/96.

Com mais especificidade, analisando a legislação previdenciária constata-se que a multa moratória achava-se regulamentada pelo artigo 35 da Lei nº 8.212/91, que assim prescrevia:

“Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei 9.528, de 10/12/97)

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento: (Inciso e alíneas restabelecidas, com nova redação, pela Lei 9.528, de 10/12/97)

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de

26/11/99) (MP nº 2.200-2 de 24/08/2001)

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; **(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)**

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; **(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)**

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; **(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)**”

Entrementes, a Medida Provisória nº 449, de 04/12/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, em seu artigo 24, alterou a redação do dispositivo legal encimado, revogando, ainda, os seus incisos e parágrafos, passando a estabelecer o seguinte:

“Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, 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.

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

Por sua vez, os artigos 44 e 61 da Lei nº 9.430/96, trazem em seu bojo as seguintes determinações:

“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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 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.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

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.”

Conforme se verifica da evolução da legislação acima transcrita, constata-se que, para as contribuições previdenciárias, as notificações fiscais eram lavradas com a exigência de multa de mora gradativa, dependendo da época em que fosse pago o tributo. Não havia, porém, a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados.

Em via, os débitos administrados pela Receita Federal do Brasil, anteriormente à unificação com a Previdência, se pagos em atraso estariam sujeitos à multa de mora, limitada a 20%, na forma do artigo 61 da Lei nº 9.430/96. No entanto, na hipótese de lançamento de ofício, aplica-se a multa de ofício contemplada no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, deixando de se exigir a multa de mora do artigo 61 do mesmo Diploma Lega.

Em outras palavras, no que concerne as contribuições previdenciárias, antes da edição da Lei nº 11.941/2009, somente se exigiria multa de mora, que podia variar de acordo com a data do pagamento, não se cogitando em multa de ofício.

Por seu turno, na Receita Federal do Brasil a multa de mora só é exigida no pagamento a destempo, antes do lançamento de ofício, que, se ocorrer, sujeitará o contribuinte à multa de ofício, não mais a de mora.

Assim, a partir da edição da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, a multa de mora exigida/lançada nas Notificações Fiscais de Lançamento de Débito – NFLD e/ou Autos de Infração de contribuições previdenciárias, como *in casu*, deixou de ter amparo legal, eis que aqueles Diplomas Legais determinaram que somente seria cobrada multa de mora, limitada a 20%, no caso de pagamento e, multa de ofício, na hipótese de lançamento.

Dessa forma, tendo a multa moratória encontrado limite legal, qual seja, 20% (vinte por cento), nos termos do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, por força da alteração introduzida pela Lei nº 11.941/2009, devem seus efeitos retroagir para alcançar fatos geradores ocorridos anteriormente à sua edição, por tratar-se de norma que comina penalidade mais branda, com base no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.”

Observe-se que a multa de ofício, atualmente exigida no lançamento de ofício, não poderá ser aplicada retroativamente, tendo em vista não ser mais benéfica ao contribuinte, ao contrário do que ocorre com a multa de mora.

Neste sentido, aliás, impende transcrever os ensinamentos do doutrinador LEANDRO PAULSEN, que assim preleciona:

“Penalidade, inclusive multa moratória. A retroatividade abrange qualquer penalidade pelo descumprimento da legislação tributária, incluindo-se, nesta categoria, evidentemente, a multa moratória. Ou juros moratórios, por não terem caráter punitivo, não sofrem a incidência deste dispositivo. Na nota acima, sob a rubrica Retroatividade da lei mais benigna, há ementas de acórdãos dando aplicação ao art. 106, II, c, do CTN em relação a multas moratórias.” (Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência / Leandro Paulsen. 10 ed. Ver. Atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; a ESMAFE, 2008)

A propósito da matéria, não é demais citar outro excerto da obra de Leandro Paulsen, supratranscrita, corroborando a pretensão da contribuinte, senão vejamos:

*“ – Multa moratória. Art. 61 da Lei 9.430/96. O percentual de multa moratória teve inúmeras variações ao longo do tempo. Alternou-se entre 20% e 30% e chegou até mesmo a 40% aplicada com suporte na Lei 8.218/91, tendo sido novamente reduzida para 30% pelo art. 84, III, c, da Lei nº 8.981/95 e para 20% novamente em razão da superveniência do art. 61 da Lei 9.430/96. **Sempre que o percentual aplicado tenha sido superior a 20%, cabe reduzir à mesma a este percentual por força da lei***

superveniente em cumprimento ao art. 106, II, c, do CTN.
(grifamos)

Na esteira desse entendimento, impõe-se manter a ordem legal no sentido de limitar a exigência de multa de mora no percentual de 20 % (vinte por cento), na forma do disposto no artigo 9.430/96, atualmente aplicada ao caso.

Dessa forma, escorreito o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, na forma decidida pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, uma vez que a recorrente não logrou infirmar os elementos que serviram de base ao decisório atacado.

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido em consonância com as normas que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA E NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo a decadência do período de 05/2001 a 03/2002, bem como a limitação da multa de mora em 20%, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

Voto Vencedor

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Designado

Ouso divergir do ilustre conselheiro relator no que diz respeito à regra de aplicação da multa.

No presente caso a obrigação tributária principal foi lançada acompanhada da multa prevista no art. 35, II da Lei nº 8.212, de 1991.

Ocorre que a MP n.º 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, ao mesmo tempo em que revogou os referidos dispositivos da Lei nº 8.212, de 1991, promoveu nova sistemática de aplicação de multas.

Assim dispunha, à época, o no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, *in verbis*:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

I – para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III – para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Por certo o Código Tributário Nacional, que dá tratamento específico no que tange a aplicação temporal de norma que trate penalidades, em seu art. 106, prevê que caso a nova lei traga tratamento mais benéfico para o contribuinte, deve se reduzir ou cancelar as multas aplicadas, *in verbis*:

"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: (...)

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."

Portanto, é Indubitável a aplicação da multa benéfica, conforme disciplina do art. 106, II, "c" do CTN.

O ponto submetido a apreciação deste colegiado resume-se em definir como deve ser aplicada a multa nos termos da atual regência normativa.

Ante o exposto e em decorrência da alteração legislativa, o acórdão recorrido optou por aplicar a regra contida no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, *in verbis*:

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.

O aludido dispositivo faz remissão expressa ao art.61, da Lei n.º 9.430, de 2009, *in verbis*:

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

No presente caso, não há de se falar aplicação da multa do art. 32, § 5º, da Lei 8.212, de 1991, que poderia corresponder a 100% do valor relativo às contribuições não declaradas, posto que os fatos geradores objeto do lançamento foram regularmente declarados em GFIP, posto que o contribuinte alegava ser imune a impostos e isenta de contribuições previdenciárias patronais, em face da aplicação do art. 55, §5º, da Lei n.º 8.212/1991, arts. 150, VI, c, e 195, §7º, ambos da CF/1988.

Saliento que, sob a égide da sistemática anterior à MP n.º 449, de 2008, a multa aplicada poderia alcançar o patamar de 100%, conforme previsto no art. 35, III, "d" da Lei nº 8.212, de 1991.

Entendo que na atual sistemática, nos casos de lançamento de ofício, têm-se uma única multa, prevista no art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, que faz remissão expressa ao art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

“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.”

Portanto, no presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no revogado art. 35, II que se refere à sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, o cotejo da multa mais benéfica deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997.

Isso posto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da Fazenda Nacional, para que se limite o valor da multa aplicada ao valor da multa prevista no art. 44, I da Lei no 9.430, de 1996.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire

CÓPIA