



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

Processo n° 11330.000423/2007-99
Recurso n° 999.999 Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-003.056 – 2ª Turma
Sessão de 12 de fevereiro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - DECADÊNCIA E MULTA DE MORA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CURSO TAURUS LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/04/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. ARTIGO 173, INCISO I, DO CTN. TERMO DE INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL.

Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, inexistindo a ocorrência de pagamento, fato não discutido nestes autos, impõe-se a aplicação do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ser efetuado o lançamento, nos termos do artigo 173, inciso I, do Códex Tributário, ressalvado entendimento pessoal a propósito da aplicação literal do Acórdão exarado nos autos do Recurso Repetitivo - Resp n° 973.733/SC, afastada nesta oportunidade em homenagem à economia processual.

MULTAS. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. NATUREZA JURÍDICA. PENALIDADE. IDENTIDADE.

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.

No caso, para aplicação da regra expressa no CTN, deve-se comparar as penalidades sofridas, a antiga em comparação com a determinada pela nova legislação, o que não ocorreu, motivo do provimento do recurso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Junior, Marcelo Freitas de Souza Costa (suplente convocado) e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira que davam provimento parcial ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcelo Oliveira.

(assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira – Redator-Designado

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Marcelo Freitas de Souza Costa (suplente convocado) e Elias Sampaio Freire.

Relatório

CURSO TAURUS 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 35.803.419-1, em 11/07/2005, exigindo-lhe crédito tributário referente às contribuições previdenciárias devidas e não recolhidas pela notificada, concernentes à parte 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 dos segurados empregados, apurada a partir da confrontação das informações constantes da GFIP e recolhimentos em GPS (Diferenças GFIP x GPS), em relação ao período de 01/1999 a 04/2005, conforme Relatório Fiscal da Notificação, às fls. 40/41, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário à Segunda Seção de Julgamento do CARF contra decisão da 13ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ I, Acórdão nº 12-34.305/2010, às fls. 262/268, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a egrégia 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, em 27/10/2011, 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 2301-02.436, com sua ementa abaixo transcrita:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/04/2005

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 nos quais haja pagamento antecipado em relação aos fatos geradores considerados no lançamento. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN.

SIMPLES FEDERAL. RECONHECIMENTO.

É incabível o reconhecimento de opção pelo Simples Federal para período no qual o fisco não possuía qualquer registro em sua base de dados.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 302/315, com arrimo no artigo 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo 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 2803-00.945 e 2402-001.405 (Decadência) e 2401-00.120 (Multa de Mora), impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, uma vez comprovadas as divergências arguidas.

Relativamente à decadência, para fins de delimitação do tema, explicita que na hipótese dos autos firmou-se o entendimento de que a contagem do prazo decadencial, com fundamento no art. 173, I, do CTN, dá-se a partir do fato imponible e não do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado, com amparo na decisão exarada em sede de Recurso Repetitivo do STJ.

Por outro lado, infere que nos Acórdãos paradigmas, igualmente, com esteio na jurisprudência do STJ, determinou-se que o termo inicial da contagem do prazo decadencial para a constituição de créditos tributários sujeitos a lançamento por homologação, quando não houver recolhimento antecipado do imposto, é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Aduz que a tese aventada no *decisum* recorrido adotou literalmente os preceitos inseridos no Acórdão exarado pelo STJ em sede de Recurso Repetitivo, contando-se o prazo decadencial a partir do *fato imponible*, restando decaída parte das competências lançadas, inclusive o mês 12 (dezembro), enquanto os decisórios paradigmas utilizaram a melhor interpretação de tal decisão, admitindo como o termo inicial do referido prazo o primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ser lançado, reconhecendo a decadência somente até a competência 11 (novembro) do respectivo ano calendário.

Contrapõe-se ao Acórdão guerreado, trazendo à baila a pretensa interpretação *mais adequada* da jurisprudência do STJ, com a respectiva transcrição de parte do voto condutor da decisão que lhe suporta, reafirmando que, apesar de constar da ementa o termo inicial como o primeiro dia do fato imponible, o certo é que o Tribunal pretendeu dizer que é o primeiro dia do exercício seguinte em que poderia ser lançado, nos exatos termos do artigo 173, inciso I, do CTN, impondo, portanto, a reforma do entendimento adotado pela Turma atacada.

Acrescenta que, ao mencionar que o *dies a quo*, segundo o artigo 173, I, do CTN, corresponderia ao primeiro dia do exercício seguinte ao fato imponible, quis o STJ afastar a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Código Tributário Nacional.

Em defesa de sua pretensão, assevera que as duas Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ, órgão prolator do acórdão em tela, mesmo após o referido julgamento, vêm reiteradamente aplicando corretamente o artigo 173, I, do CTN, como se verifica da ementa transcrita na peça recursal.

No que tange à multa de mora, sustenta que o Acórdão nº 2401-00.120, 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.

Inferre 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 multa 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 3ª 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 dos entendimentos consubstanciados nos paradigmas a respeito das mesmas matérias, consoante se positiva do Despacho nº 2300-523/2012, às fls. 322/323.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial da Fazenda Nacional, a contribuinte apresentou suas contrarrazões, às fls. 327/328, 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 acatadas pelo ilustre Presidente da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF as divergências suscitadas, conhecimento do Recurso Especial da Procuradoria e passo à análise das razões recursais.

Consoante se positiva dos elementos que instruem o processo, notadamente Relatório Fiscal da Notificação, no presente lançamento exige-se as contribuições previdenciárias referentes à parte da empresa, do SAT e as destinadas a Terceiros, incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados, apurada a partir da confrontação das informações constantes da GFIP e recolhimentos em GPS (Diferenças GFIP x GPS).

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 173, inciso I, 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 2803-00.945 e 2402-001.405 (Decadência) e 2401-00.120 (Multa de Mora), impondo seja conhecida a peça recursal, 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, ter contrariado a jurisprudência desta Corte, ao determinar que a contagem do prazo decadencial, com fundamento no artigo 173, I, do CTN, dá-se a partir do fato imponible e não do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado, com amparo na decisão exarada pelo STJ em sede de Recurso Repetitivo.

Em outra via, infere que nos Acórdãos paradigmas, igualmente, com esteio na jurisprudência do STJ, estabeleceu-se que o termo inicial da contagem do prazo decadencial para a constituição de créditos tributários sujeitos a lançamento por homologação, quando não houver recolhimento antecipado do imposto, é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Acrescenta que a tese aventada no *decisum* recorrido adotou literalmente os preceitos inseridos no Acórdão exarado pelo STJ em sede de Recurso Repetitivo, contando-se o prazo decadencial a partir do *fato imponible*, restando decaída parte das competências lançadas, inclusive o mês 12 (dezembro), enquanto o decisório paradigma utilizou a melhor interpretação de tal decisão, admitindo como o termo inicial do referido prazo o primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ser lançado, reconhecendo a decadência somente até a competência 11 (novembro) do respectivo ano calendário.

Contrapõe-se ao Acórdão guerreado, trazendo à baila a pretensa interpretação mais adequada da jurisprudência do STJ, com a respectiva transcrição de parte do voto condutor da decisão que lhe suporta, reafirmando que, apesar de constar da ementa o termo inicial como o primeiro dia do fato imponible, o certo é que o Tribunal pretendeu dizer que é o primeiro dia do exercício seguinte em que poderia ser lançado, nos exatos termos do artigo 173, inciso I, do CTN, impondo, portanto, a reforma do entendimento adotado pela Turma atacada.

A fazer prevalecer seu entendimento, assevera que as duas Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ, órgão prolator do acórdão em tela, mesmo após o referido julgamento, vêm reiteradamente aplicando corretamente o artigo 173, I, do CTN, como se verifica da ementa transcrita na peça recursal.

Como se observa, resumidamente, o cerne da questão posta nos autos é a eterna discussão a propósito do prazo decadencial a ser adotado nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, mormente levando em consideração a existência ou não de antecipação de pagamento, especialmente após a decretação da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, bem como a uniformização da jurisprudência do STJ em sede de Recurso Repetitivo, mais precisamente a delimitação do *dies a quo* para contagem de aludido lapso temporal.

Com efeito, ao adotar como termo inicial da contagem do prazo decadencial o primeiro dia do fato imponible da obrigação tributária, **considerando a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (Ementa)**, o nobre Conselheiro redator do voto condutor do Acórdão recorrido assim o fez utilizando os seguintes fundamentos:

“[...] Ainda sobre o assunto, estamos cientes que após o trânsito em julgado do Resp 973.733, em 22/10/2009, a Segunda Turma do STJ já se manifestou no sentido de admitir que os fatos geradores ocorridos em dezembro de 200X só tem seu dies a quo em relação à decadência em 01 de janeiro de 20(X+2), conforme podemos conferir na ementa a seguir:

[...]

No entanto, como a vinculação imposta aos Conselheiros pelo art. 62A do RICARF só abrange o teor do que foi decidido em Recursos Repetitivos, o julgado da Segunda Turma não tem tal status e não se refere à composição de toda a Primeira Seção como o Resp 973.733, concluímos que não podemos tomar o referido ED como interpretativo do Resp 973.733. Logo, não estamos desvinculados de acompanhar o conteúdo do Resp 973.733, notadamente o item da ementa daquele Acórdão, o que resulta em mantermos nossa posição de considerar que mesmo para fatos geradores ocorridos em dezembro de cada ano, adotaremos o dies a quo em primeiro de janeiro do ano subsequente, no caso de aplicação do art. 173, inciso I.

Então, para o lançamento do crédito tributário de contribuições sociais especiais destinadas à seguridade social, seja este oriundo de tributo ou de penalidade pelo não pagamento da obrigação principal, o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir do primeiro do exercício seguinte

“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 Códex Tributário, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que a partir da alteração do Regimento Interno do CARF (artigo 62-A), introduzida pela Portaria MF nº 586/2010, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a “reproduzir” as decisões do STJ tomadas por recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo a tese que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp nº 973.733/SC, assim ementado:

“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, irredutivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, 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."

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.

Entretanto, 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, bem como qual seria o termo inicial da decadência na hipótese de aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN.

In casu, a Turma recorrida, pelo voto de qualidade, entendeu por bem aplicar o prazo decadencial insculpido no artigo 173, inciso I, do CTN, considerando a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, consoante consta da ementa do Acórdão, em que pese não restar tão claro no bojo do voto.

Em outra via, por maioria de votos, fixou tese no sentido de que o termo inicial da decadência do artigo 173, inciso I, do CTN, é o primeiro dia do exercício seguinte ao fato imponível da obrigação tributária, razão do insurgimento da Procuradoria.

Cumpra registrar que a interpretação conferida pela maioria da Turma guerreada faz prevalecer literalmente o disposto no RICARF, o qual exige a observância aos termos das decisões tomadas em sede de Recurso Repetitivo, sob pena, inclusive, de aplicar dois pesos e duas medidas à solução da controvérsia, uma vez que admitindo-se a pretensão da recorrente, estaríamos aplicando a seu favor somente a parte do Acórdão do Recurso Repetitivo que melhor lhe cabe, afastando naquilo que vai contra aos seus interesses, relativizando, portanto, o Regimento Interno.

Muito embora concorde com o posicionamento da Turma recorrida, conforme manifestações proferidas no início destes debates nesta Colenda Câmara Superior, sou forçado a admitir que a lógica interpretativa, conjugada com o dispositivo legal sob análise (artigo 173, inciso I, do CTN) e com o decisório do Recurso Repetitivo, nos conduz à conclusão de que, de fato, o nobre Ministro Relator pretendeu estabelecer com seus ensinamentos que a contagem do prazo decadencial com base naquela norma inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ser efetuado.

Mais a mais, apesar de muito nos debater em favor da tese consignada no Acórdão recorrido nas discussões inaugurais, após várias decisões em que restamos vencidos, achamos por bem aderir ao entendimento encampado pela Procuradoria, mormente em face da jurisprudência firmada neste Colegiado, em homenagem, ainda, à economia processual, senão vejamos:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2004

*PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.
REGRAS, ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO.*

O termo inicial será: (a) Primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º).

No caso dos autos, verifica-se que não houve antecipação de pagamento. Destarte, há de se aplicar a regra expressa no I, Art. 173 do CTN, ou seja, conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.” (2ª Turma da CSRF – Processo nº 35421.001772/200513, Acórdão nº 9202-002.832 – Sessão de 08/08/2013 – Relator: Conselheiro Marcelo Oliveira)

Partindo dessa premissa, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de admitir como termo inicial do prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, o primeiro dia do exercício seguinte àquele que poderia ser realizado o lançamento, na forma sustentada pela Procuradoria.

Destarte, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em 11/07/2005, com a devida ciência da contribuinte, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, relativamente a os fatos geradores ocorridos no período de 01/1999 a 11/1999 e 13º Salário (1999), os quais se encontram fora do prazo decadencial inscrito no dispositivo legal supra, impondo seja decretada a improcedência parcial do feito.

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 pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF, consubstanciado no Acórdão nº 2401-00.120, a respeito da mesma matéria, requerendo o conhecimento de sua peça recursal.

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 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, 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 multa 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 inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos autos, conjugada com a legislação de regência, conclui-se que o Acórdão recorrido, quanto à multa de mora, apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

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 fórmula 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)***

*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 a 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, quanto à multa de mora, escoreito o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, na forma decidida pela 1ª Turma Ordinária da 3ª 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 parcialmente em consonância com as normas que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA E DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, somente para restabelecer a contagem do prazo decadencial admitindo como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido realizado o lançamento, de maneira a reconhecer a decadência exclusivamente para o período de 01/1999 a 11/1999 e 13º Salário (1999), pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira, Designado

Com todo respeito ao excelso relator, dirirjo de seu voto somente na questão da multa, pois, verificamos que assiste razão ao pleito da recorrente.

Concordo com o relator a respeito da aplicabilidade do Art. 106 do CTN:

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 da sua prática.

Portanto, pela determinação do CTN, acima, a administração pública deve verificar, nos lançamentos não definitivamente julgados, se a penalidade determinada na nova legislação é menos severa que a prevista na lei vigente no momento do lançamento.

Só não posso concordar com a análise feita, que leva à comparação de penalidades distintas: multa de ofício e multa de mora.

A Lei 8.212/1991 trazia a seguinte redação quando tratava de multas:

Lei 8.212/1991:

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).

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta

por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
(Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado
pela Lei nº 11.941, de 2009)

Com a edição da Medida Provisória 449/2008 ocorreram mudanças na legislação que trata sobre multas, com o surgimento de dois artigos:

Lei 8.212/1991:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, **não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora**, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

...

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.

Ocorre que o acórdão recorrido comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, penalidade de multa aplicada em **lançamentos de ofício**, com penalidade aplicada quando o sujeito passivo está em mora, sem a existência do lançamento de ofício, e decide, espontaneamente, realizar o pagamento.

Para tanto, na defesa dessa tese, há o argumento que a antiga redação utilizava o termo **multa de mora**.

Lei 8.212/1991:

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:**

...

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

Esclarecemos aqui que a **multas em lançamento de ofício**, como decorre do próprio termo, pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da constatação de descumprimento da lei, pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.

Em direito tributário, cuida-se da obrigação principal e da obrigação acessória, consoante art. 113 do CTN.

A obrigação principal é obrigação de dar. De entregar dinheiro ao Estado por ter ocorrido o fato gerador do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

A obrigação acessória é obrigação de fazer ou obrigação de não fazer. A legislação tributária estabelece para o contribuinte certas obrigações de fazer alguma coisa (escriturar livros, emitir documentos fiscais etc.): são as prestações positivas de que fala o §2º do art. 113 do CTN. Exige também, em certas situações, que o contribuinte se abstenha de produzir determinados atos (causar embaraço à fiscalização, por exemplo): são as prestações negativas, mencionadas neste mesmo dispositivo legal.

O descumprimento de obrigação principal gera para o Fisco o direito de constituir o crédito tributário correspondente, mediante **lançamento de ofício**. É também fato gerador da cominação de penalidade pecuniária, leia-se multa, sanção decorrente de tal descumprimento.

O descumprimento de obrigação acessória gera para o Fisco o direito de aplicar multa, igualmente por meio de **lançamento de ofício**. Na locução do §3º do art. 113 do CTN, este descumprimento de obrigação acessória, isto é, de obrigação de fazer ou não fazer, converte-a em obrigação principal, ou seja, obrigação de dar.

Já a multa de mora não pressupõe a atividade da autoridade administrativa, não têm caráter punitivo e a sua finalidade primordial é desestimular o cumprimento da obrigação fora de prazo. *Ela é devida quando o contribuinte estiver recolhendo espontaneamente um débito vencido.*

Essa multa nunca incide sobre as multas de lançamento de ofício e nem sobre as multas por atraso na entrega de declarações.

Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, o Relator deveria ter comparado as penalidades que poderia sofrer o sujeito passivo antes da alteração legislativa (**multas em lançamentos de ofício, em descumprimento de obrigações acessórias e principais**) com a penalidade determinada atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (**nos casos de lançamento de ofício, em descumprimento de obrigações acessórias e principais**).

Conseqüentemente, dirijo do acórdão recorrido, pelas razões expostas, e dou provimento ao recurso nos termos solicitados.

CONCLUSÃO:

Em razão do exposto, voto EM DAR PROVIMENTO ao recurso, também na questão da multa, nos termos do voto acima.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira