



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

Processo nº 35366.001661/2005-19
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-008.326 – 2ª Turma
Sessão de 19 de novembro de 2019
Matéria DECADÊNCIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ASSOCIAÇÃO O RAIAR DO SOL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 28/02/2005

DECADÊNCIA. ART. 150, §4º DO CTN. COMPROVAÇÃO DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES.

Inexistindo comprovação do recolhimento antecipado sobre os fatos geradores e fundamentação legal lançada de ofício, a decadência deve ser aplicada a luz do art. 173, I do CTN.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF Nº 119.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Na origem, cuida de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito nº 35.798.775-6 para constituição das contribuições sociais correspondentes à parte patronal (e RAT), bem assim daquelas destinadas a terceiros, incidentes sobre a remuneração dos empregados verificadas nas folhas de pagamento e nas GFIP, no período de 01/1999 a 2/2005.

O Relatório Fiscal encontra-se às fls. 55/57. A ciência foi data ao autuado em 12/5/05, consoante se extrai de fls. 3.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/II julgou procedente em parte o lançamento às fls. 604/606.

Por sua vez, a 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara deste CARF deu provimento parcial ao recurso voluntário às fls. 644/658.

Na sequência, a fazenda opôs Embargos de Declaração que não foram acolhidos às fls. 666/667, dado à sua intempestividade.

Irresignada, a União interpôs recurso especial às fls. 677/700, pugnando pela reforma do acórdão recorrido de modo a ser reconhecida a decadência do direito de lançar na forma do artigo 173, I do CTN e a ser aplicada a regra do art. 35-A da Lei nº 8.212/91 como parâmetro para recálculo da multa.

Em 10/4/17 - às fls. 703/710 - foi dado seguimento ao recurso no tocante às matérias "decadência" e "multa"

Intimado, o sujeito passivo não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

O Recurso Especial é tempestivo e preenchido os demais requisitos de admissibilidade, dele passo a conhecer.

Como já relatado, o acórdão recorrido deu provimento parcial ao recurso do contribuinte por meio da seguinte ementa e dispositivo:

PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES EXIGIDAS

SOBRE SALÁRIOS DOS EMPREGADOS, INCLUÍDOS EM FOLHA DE

PAGAMENTO E PARCIALMENTE EM GFIP. RETROATIVIDADE BENIGNA

Ocorre a decadência com a extinção do direito pela inércia de seu titular, quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de seu exercício dentro de um prazo prefixado, e este se esgotou sem que esse exercício tivesse se verificado, em preliminar. Na forma da Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal STF, são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário. É devida a contribuição sobre remunerações, pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, aos empregados.

O artigo 106, "c" do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna..

[...]

ACORDAM os membros do Colegiado, nas preliminares, por unanimidade de votos, em reconhecer a decadência do crédito lançado para as competências até 04/2000, inclusive, com base nos critérios estabelecidos no Art.150, § 4º, CTN. Votaram pelas conclusões os conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari e Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, promovendo o recálculo da multa de mora de acordo com a redação do artigo 35 da Lei 8.212/91, dada pela Lei 11.941/2009, com prevalência da multa mais benéfica para o contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora.

Reiterando o já noticiado, o Recurso Especial do contribuinte teve seguimento no tocante às matérias "decadência" e "multa".

O dissídio interpretativo, quanto à decadência, foi assim identificado no despacho de admissibilidade:

Registre-se, ainda, que ambos os acórdãos indicados como paradigmas foram exarados após o advento da Súmula nº 99 do CARF, apontada pelo Colegiado a quo como fundamento para subsidiar o entendimento de que qualquer valor recolhido, mesmo que referente à parte do segurado, serve para atrair a incidência da regra decadencial inserta no art. 150, §4º do

RICARF. Não obstante, as turmas prolatoras dos paradigmas chegaram a conclusão diversa da manifestada pelo Colegiado recorrido. Inclusive, o acórdão paradigma nº 9202-004.572 cita expressamente a Súmula nº 99 do CARF, empreendendo, entretanto, interpretação oposta àquela realizada pela Turma a quo, concluindo, ao final, que o pagamento referente à parte do segurado não pode ser aproveitado nas exigências de contribuições patronais para fins de aplicação do art. 150, § 4º do CTN, eis que se tratam de fatos geradores diversos.

Sobre o tema, há de se fazer algumas observações.

O acórdão recorrido, de fato, não é claro o suficiente ao justificar a aplicação do artigo 150 §4º em detrimento do 173, I, ambos do CTN.

Inicialmente, o voto condutor fez constar que:

De plano, em atenção ao artigo 62A do Regimento Interno do Conselho Administrativo Fiscal – RICARF, é relevante observar que às fls. 600 Às lfs. 600, o I. Julgador afirma que: “ Os documentos comprobatórios do recolhimento, juntados pela impugnante, referem-se a recolhimentos das contribuições devidas pelos segurados”, logo se registram que houve recolhimentos anteriores à ação fiscal, recolhimentos estes que, portanto, se subsumem à tese “pagamentos antecipados” reiteradamente esposada por parte do STJ.

Ou seja, firmou o entendimento de que qualquer recolhimento anterior à ação fiscal, submeter-se-ia à tese "pagamentos antecipados" esposada pelo STJ.

Todavia, outros trechos do voto fazem-me concluir que o entendimento da turma *a quo* foi no sentido de que, salvo nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o prazo, *in casu*, seria sempre aquele determinado pelo § 4º do artigo 150 do CTN, não importando se houvesse ou não o tal pagamento antecipado. Veja-se:

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

[...]

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

Ante o cenário acima, a Fazenda opôs embargos com vista a que fosse aclarado o entendimento do Colegiado. É dizer, se entenderia que o pagamento relativo parte dos segurados empregados, referente a outro lançamento, poderia ser aproveitado no presente processo, em que se exigem as contribuições correspondentes a parte da empresa, para fins de aplicação do art. 150, § 4º do CTN para contagem da decadência, na forma do decidido pelo STJ em sede de recurso repetitivo.

Ato contínuo, em que pese já houvesse manifestação acerca da intempestividade dos aclaratórios, o presidente da 4ª Câmara, por meio do despacho de fls. 673/674 e após invocar o Enunciado de Súmula CARF nº 99, assentou que "qualquer valor recolhido, independente de titulação, caracteriza pagamento antecipado."

Por sua vez, quanto à matéria envolvendo o recálculo da multa de mora em função da retroatividade benigna, assim foi estabelecida a divergência:

*Ressalta a divergência entre os julgados: enquanto os acórdãos paradigmas concluíram que nas hipóteses em que há **lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos até novembro de 2008**, a **aferição da multa mais benéfica** deverá ter como **parâmetro o art. 35-A da Lei nº 8.212/91**, entendendo, em suma, que a penalidade mais benéfica deverá ser calculada a partir da comparação entre os seguintes valores: a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009; o acórdão recorrido determinou o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 para determinação e prevalência da multa mais benéfica.*

Da decadência.

Como bem pontuou o despacho de admissibilidade, o aresto recorrido, após tecer várias considerações acerca de como é o seu entendimento no tocante à homologação de que trata o artigo 150 do CTN - se do pagamento ou se da atividade do contribuinte¹ - concluiu por aplicar o § 4º daquele artigo.

O voto condutor, pelo que se infere de sua construção, não teria parado por aí, quando admitiu que qualquer recolhimento, independente de titulação, pudesse caracterizar "pagamento antecipado". Foi além, deu pouco ou nenhuma importância a essa circunstância como capaz de deslocar a regra preconizada em um artigo para o outro.

Quanto à necessidade de seja evidenciado o pagamento antecipado, ambos os acórdãos paradigmas - 2401-003.616 e 9202-004-572 - dão a ele a importância ou relevo não conferida pela turma *a quo*, ao estabelecer qual/quais os pagamento seria(m) hábil(eis) a atrair a regra do § 4º do artigo 150 do CTN.

¹ Excerto do voto condutor:

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

Em outras palavras: para que se discutisse qual pagamento antecipado teria o condão de atrair a sistemática acima, passou-se, evidentemente, por entender que sua existência seria imprescindível para o início da discussão.

Posto desta forma, retornando quanto à possibilidade de aproveitamento dos recolhimentos a título de cota segurado como pagamento antecipado para atração da sistemática do artigo 150, no que diz respeito aos lançamentos de cota empresa e terceiros, não vejo como admissível.

Já me posicionei sobre o tema em algumas oportunidades, ocasião em que firmei meu entendimento no sentido de que o pagamento antecipado a que alude o artigo 150 do CTN é aquele relacionado especificamente ao fato gerador trazido no lançamento.

Nesse sentido, passo a reproduzir voto proferido por este relator²:

"A divergência resume-se, pode-se assim dizer, ao reconhecimento da decadência relativa às competências de janeiro e fevereiro de 2005 no que toca às contribuições incidentes sobre remunerações pagas a contribuintes individuais transportadores autônomos não declaradas em GFIP nem recolhidas pela empresa antes do início da Ação Fiscal.

Ocorre que, consoante relatado, tais transportadores autônomos não haviam sido incluídos em GFIP, é dizer, sobre as remunerações pagas a tais contribuintes individuais não teria havido qualquer pagamento antecipado.

O fato é que o entendimento ora assentado é no sentido de que em sede de lançamento de ofício a sistemática a ser adotada, com relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, é aquela preconizada pelo artigo 150, § 4º do CTN, que deve ser substituída, aí sim pela do artigo 173, I do mesmo diploma, quando inexistente o pagamento antecipado a que alude aquele dispositivo ou quando verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No caso do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN, a necessidade de haver pagamento antecipado já está sedimentada não só no CARF, mas no próprio Judiciário, conforme se observa no REsp 973.733/SC.

Note-se que a Súmula CARF nº 99 estabelece que para fins de aplicação da regra prevista no artigo 150, § 4º do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, **mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.**

Ou seja, com relação a pagamento a determinado(s) segurado(s) (FG), se houve o pagamento antecipado daquela exação (cota empresa, contribuição do empresa ou terceiros, conforme seja o caso), o lançamento de eventual

² processo
15504.004417/2010-28

diferença estaria sujeito à regra especial. A *contrario sensu*, se o pagamento antecipado refere a segurado não declarado **ou a exação sob fundamento legal diverso**, não haveria que se falar em lançamento por homologação, mas sim do típico lançamento de ofício, cuja regra para o cômputo da decadência é regida pelo artigo 173 do *codex* tributário.

Confira-se entendimento semelhante ao deste Relator, posto no Acórdão nº 9202-005.177, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de relatoria da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, conforme se observa no seguinte excerto:

De imediato, refuto a tese do acórdão recorrido de que aplicável, ao caso concreto, a súmula CARF nº 99. A referida súmula teve por objetivo pacificar entendimento nos casos de salários indiretos, em que ocorrem lançamentos de diversas rubricas do conceito latu de remuneração. Referida súmula será aplicável, unicamente, aos lançamentos que envolvam salários indiretos, tais como: PLR, vale alimentação, fornecimento de educação, plano de saúde, dentre diversas outras utilidades que podem constituir salários indiretos, quando fornecidos fora das hipóteses de exclusão do conceito de salário de contribuição, previstas no art. 28, §9º da lei 8212/91. Fica fácil essa constatação quando verificamos os paradigmas que ensejaram a aprovação da súmula CARF nº 99.

Em resumo e em outras palavras: penso que para que um "pagamento antecipado" possa ser considerado como aquele de que trata o artigo 150 do CTN, é primordial não apenas que diga respeito ao mesmo fato gerador e base de cálculo da autuação, mas também ao mesmo fundamento legal que dá amparo à exação lançada de ofício.

Nessa mesma linha, o Acórdão nº 9202-005.227, da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do CARF, cuja ementa transcrevemos a seguir:

CS. AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO. REGRA DECADÊNCIA. ART. 173, I DO CTN.

*Inexistindo recolhimento antecipado sobre os **fatos geradores e fundamentação legal** lançada de ofício, a decadência deve ser aplicada a luz do art. 173, I do CTN. Os recolhimentos efetuados antecipadamente como entidade isenta não são aproveitados para recolhimentos antecipados de entidades sem esse benefício fiscal.*

(Grifo nosso)

Registre-se, ainda, o acórdão 9101-003-231, com a seguinte ementa:

IR-FONTE SOBRE PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 173, I, DO CTN.

Cada fato gerador de IR-fonte (cada pagamento efetuado pela fonte pagadora a um beneficiário) é um fato gerador próprio, completo, autônomo, individual, que não se comunica com outras retenções relativas a outros pagamentos feitos pela fonte pagadora (outros fatos geradores). O fato gerador do IR-fonte é um típico fato gerador instantâneo. Não há nesse caso a figura do fato gerador complexo (periódico), como se dá com o IRPJ e a CSLL. Se cada fato gerador de IR-fonte é único, não há como falar em pagamento parcial de tributo. Não há como utilizar recolhimentos de IR-fonte referentes a outras retenções (outros fatos geradores), independentemente do código de recolhimento, da rubrica, etc., para fins de deslocar a contagem da decadência para a regra do art. 150 do CTN. O deslocamento da regra decadencial só seria possível se o contribuinte apresentasse recolhimento parcial de IR-fonte para uma determinada retenção feita por ele, o que é difícil de acontecer, e também não é o caso dos autos. Ainda assim, o deslocamento só abrangeria esse específico fato gerador, e não serviria para antecipar a contagem da decadência para todos os demais fatos geradores de IR-fonte ocorridos na mesma semana, no mesmo decêndio, na mesma quinzena, no mesmo mês, no mesmo trimestre, no mesmo ano, etc."

Nessa linha, encaminho por dar provimento ao recurso no que tange a essa matéria.

Da multa.

A multa lançada de ofício tomou como fundamento legal **o ora revogado** artigo 35, I, II e III da Lei 8.212/91, com redação anterior à alteração promovida pela Lei 11.941/09, que acabou implicando o percentual de 15%. Veja-se:

Consolidação do débito em	Reais	Valor Atualizado	Multa	Juros	Total
		211.576,52	31.736,49	114.749,30	358.062,31
Valor consolidado por extenso:					
TREZENTOS E CINQUENTA E OITO MIL E SESENTA E DOIS REAIS E TRINTA E UM CENTAVOS					

O acórdão guerreado decidiu por aplicar a retroatividade comparando-se a multa então lançada com aquela determinada pela aplicação do artigo 61 da Lei 9.430/96 (0,33% por dia de atraso, limitada a 20%), eis que seria a mais benéfica.

Não obstante o DEBCAD em exame não se referir à multa isolada na forma do - à época - § 5º do artigo 32 da Lei 8.212/91, o autuante noticiou em seu relatório que estaria lavrando, ainda, os autos de infração nºs 35.718.177-8, 35.718.179-4, 35.718.180-8 e 35.798.771-3.

Nesse sentido, no caso em exame é de se aplicar o Enunciado de Súmula CARF nº 119, de observância obrigatório por este Colegiado, a teor do artigo 72 do RICARF. Veja-se:

Súmula CARF nº 119

*No caso de **multas por descumprimento de obrigação principal** e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de*

declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim sendo, VOTO no sentido de CONHECER do recurso para DAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti