



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 35464.000167/2007-82
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9202-010.760 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 27 de junho de 2023
Recorrentes COMPANHIA BRASILEIRA DE GESTAO DE SERVICOS
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2003

RECURSO ESPECIAL. DEMONSTRAÇÃO DE SIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICA ENTRE OS JULGADOS. CONHECIMENTO.

Atendidos os demais pressupostos recursais, a demonstração de similitude fático-jurídica entre os julgados implica o conhecimento do recurso especial, por evidenciação da divergência interpretativa.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. AÇÃO JUDICIAL POSTERIOR AO LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE OBJETO. CONCOMITÂNCIA. SÚMULA CARF Nº 1. PARCELAMENTO. DESISTÊNCIA E RENÚNCIA. DEFINITIVIDADE DO CRÉDITO LANÇADO.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

O art. 78 do Anexo II do Regimento Interno do CARF preleciona que o contribuinte poderá desistir da controvérsia em qualquer fase processual, sendo que a desistência e o parcelamento importam renúncia ao direito sobre o qual se funda a sua pretensão.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Conforme a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei 8212/91, com a redação da Lei 11941/09, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8212/91.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DECADÊNCIA. REGRA DO ART. 173, I, DO CTN. SÚMULA CARF 148.

Em se tratando de obrigações acessórias, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do

primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inc. I, do CTN).

Súmula CARF nº 148: No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, dar-lhe parcial provimento para declarar a definitividade do crédito relativo ao auxílio alimentação. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Mário Hermes Soares Campos, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Regis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo em face do acórdão 2302-00.544, de recurso voluntário, e que foram totalmente admitidos pela Presidência da 3ª Câmara da 2ª Seção, para que sejam rediscutidas as seguintes matérias: (a) não incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio-alimentação e (b) retroatividade benigna - recurso da Fazenda Nacional; e (c) decadência - recurso da contribuinte. Segue a ementa da decisão, nos pontos que interessam ao presente julgamento:

Ementa do acórdão de Recurso Voluntário

[...]

GFIP. DADOS NÃO CORRESPONDENTES A TODOS OS FATOS GERADORES.

Constitui infração a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme artigo 32, Inciso IV e §5º, da Lei nº 8.212/91.

RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. MEDIDA PROVISÓRIA N.º 449. REDUÇÃO DA MULTA.

As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória n.º 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n.º 8.212.

Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito; 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.

DECADÊNCIA

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n.º 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

A decisão foi assim registrada:

ACORDAM os membros da 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos dos presentes, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da relatora.

A conclusão do voto vencedor foi a seguinte:

Pelo exposto, voto pelo provimento parcial do recurso para acatar o prazo decadencial do artigo 173, I, do CTN, excluindo as competências até 11/1999, para excluir o lançamento relativo ao Programa de Alimentação do Trabalhador — PAT, e, devendo a multa ser calculada considerando as disposições do artigo 32-A, inciso I, da Lei n.º 11.941/2009.

Neste tocante, em seu recurso especial, a Fazenda Nacional basicamente alega que:

- os valores fornecidos em forma de vale-refeição e ticket aos empregados a título de auxílio-alimentação integram o salário-de-contribuição, já que não se enquadram como prestação *in natura*;
- o cálculo da multa mais benéfica deve ser mediante a comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009.

O sujeito passivo foi intimado do acórdão de recurso voluntário e do recurso especial da Fazenda Nacional, e apresentou contrarrazões e interpôs recurso especial.

Nas contrarrazões, o sujeito passivo pede o não conhecimento do recurso especial fazendário, ou, sucessivamente, o seu desprovimento.

Em seu recurso especial, a contribuinte alega que:

- não se pode presumir que não tenha havido antecipação de pagamento e, não tendo havido dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial deve ser contado na forma do art. 150, § 4º, do CTN.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, nas quais requereu seja negado provimento ao recurso da contribuinte.

Em 20 de setembro de 2021, foi determinado o saneamento dos autos, visto que o presente processo trata de auto de infração por descumprimento de obrigação acessória (CFL 68 – apresentação da GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas contribuições previdenciárias) vinculada ao descumprimento de obrigações principais, as quais foram lançadas por intermédio das seguintes NFLDs: NFLD 358527651, NFLD 358527660 e NFLD 358527678. Logo, o processo foi encaminhado à Dipro/Cojul, para saneamento e consequente prestação de informações relativas ao julgamento dos processos de obrigações principais (AIOP).

A própria unidade de origem prestou a seguinte informação:

Em resposta ao Despacho de Saneamento constante às fls. 919, cumpre-me informar: 1) Debcad 35.852.765-1: o crédito encontra-se suspenso por ação judicial tendo em vista o MS 2006.61.00.021795- 8. Está sendo controlado pelo E-processo 18184.000077/2008-08 conforme observa-se pelas fls. 924 a 925 juntadas ao presente processo; 2) Debcads 35.582.766-0 e 35.852.767-8, foram incluídos em parcelamento, os débitos encontram-se baixado por liquidação, conforme se observa às fls. 926 a 927. Assim sendo, após cumpridas as informações, solicito a devolução deste ao Relator, Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci para análise.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

1 Recurso Especial da Fazenda Nacional

1.1 CONHECIMENTO

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, *caput*, do Regimento Interno do CARF), e foi demonstrada a existência de divergência na interpretação da legislação tributária (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que deve ser conhecido.

Nesse sentido, veja-se que o paradigma 2401-02.335 entendeu expressamente que o fornecimento de tickets aos segurados é considerado pagamento em espécie e, portanto, sujeito ao pagamento de contribuições previdenciárias, de modo que foi comprovada a divergência neste particular.

Quanto à multa, o paradigma 2401-00-127 trata do comparativo da multa mais benéfica ao contribuinte na hipótese do descumprimento de obrigações principal e acessória. Neste caso concreto, igualmente, houve o descumprimento de ambas as obrigações (principais e acessórias), de modo que o apelo deve ser conhecido também neste ponto.

1.2 AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO

Conforme as informações prestadas pela unidade de origem, o sujeito passivo ajuizou mandado de segurança no qual questionou a incidência de contribuição previdenciária incidente sobre o fornecimento de alimentação.

Ou seja, a ação judicial tem o mesmo objeto do processo administrativo, sendo que, em qualquer hipótese, e diante do princípio da inafastabilidade da jurisdição, deverá prevalecer o que for decidido pelo Judiciário, de modo que a propositura da ação judicial com o mesmo objeto implica renúncia ao contencioso administrativo. Neste particular, é aplicável ao caso o disposto no enunciado da Súmula CARF 1, abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Na medida em que houve renúncia superveniente ao contencioso administrativo, já não compete mais ao CARF manifestar-se sobre o mérito da controvérsia e nem mesmo dar cumprimento à decisão judicial, mas sim declarar a definitividade do crédito constituído e negar provimento ao recurso, de modo que a execução administrativa da decisão judicial competirá à Delegacia da Receita Federal de origem.

Vale lembrar que este lançamento decorre do descumprimento de obrigação acessória vinculada ao descumprimento de obrigação tributária principal, inclusive o valor lançado corresponde, em parte, ao valor das contribuições devidas à seguridade social.

Expressando-se de outra forma, caso fossem insubsistentes as contribuições lançadas, seria igualmente insubsistente a multa aplicada neste Auto de Infração, tanto porque não haveria fatos geradores a serem informados em GFIP, quanto porque não haveria base de cálculo para a aplicação da sanção pecuniária, a qual incide sobre o valor relativo à contribuição.

E a fim de evitar decisões conflitantes e de propiciar a celeridade dos julgamentos, o RICARF preleciona que os processos podem ser vinculados por conexão, decorrência ou reflexo. Entre os processos reflexos incluem-se os lançamentos de contribuições previdenciárias realizados em um mesmo procedimento fiscal, com incidências tributárias de diferentes espécies (vide § 8º do art. 6º do Regimento), como é o caso sob apreço.

Dentro desse espírito condutor, deve ser replicado ao presente julgamento, relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do PAF principal, no qual houve o lançamento das contribuições. Como houve discussão judicial relativa ao processo principal, com renúncia ao contencioso, essa mesma renúncia deve ser replicada ao presente processo.

No mais, e conforme as informações prestadas pela unidade de origem, o sujeito passivo parcelou os outros dois DEBCADs, parcelamento que igualmente implica renúncia. Com efeito, o art. 78 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho preleciona que o contribuinte poderá desistir da controvérsia em qualquer fase processual, sendo que a desistência e o parcelamento importam renúncia ao direito sobre o qual se funda a pretensão do contribuinte:

Art. 78. Em qualquer fase processual o recorrente poderá desistir do recurso em tramitação.

§ 1º A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.

[...]

§ 3º No caso de desistência, pedido de parcelamento, confissão irretratável de dívida e de extinção sem ressalva de débito, estará configurada renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente.

Isto é, a desistência e o parcelamento implicam a definitividade do crédito tributário.

Logo, reconheço a definitividade do crédito lançado e dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional neste ponto.

A autoridade executora do julgado poderá, caso entenda cabível, aplicar aos autos o Parecer Vinculante AGU n.º BBL - 04, de 16 de fevereiro de 2022, DOU de 23/2/2022, que trata do auxílio-alimentação, não cabendo ao CARF pronunciar-se sobre tal matéria, tendo em vista o que foi exposto acima acerca da renúncia ao contencioso administrativo.

1.3 RETROATIVIDADE BENIGNA

A pretensão da Fazenda Nacional tinha amparo na Súmula CARF 119, a qual, todavia, foi revogada em 06/08/2021. O enunciado sumular tinha a seguinte redação:

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.

Diante da revogação do aludido enunciado, o qual era de observância obrigatória por parte dos Conselheiros do CARF, penso que o tema em discussão deve ser decidido nos limites da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME e do item 1.26, “b”, da Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Após a consolidação da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei 8212/91, com a redação dada pela Lei 11941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional incluiu essa matéria na lista e elaborou a nota retro referida, cujos principais trechos destaco pela pertinência com a presente lide:

A controvérsia em enfoque gravita em torno do percentual de multa aplicável às contribuições previdenciárias objeto de lançamento de ofício, em razão do advento das disposições da Lei nº 11.941, de 2009. Discute-se, nessa toada, se deveriam incidir os percentuais previstos no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior àquela alteração legislativa; se o índice aplicável seria o do atual art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei 11.941, de 2009; ou, por fim, se caberia aplicar o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela nova Lei já mencionada.

[...]

Sucedem que, analisando a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça - STJ, é possível constatar a orientação pacífica de ambas as Turmas de Direito Público no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício. É o que bem revelam as ementas dos arestos adiante transcritos, *in verbis*:

[...]

Vê-se que a Fazenda Nacional buscou diferenciar o regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna (CTN, art. 106, II, “c”) conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade.

Contudo, o STJ vem entendendo que, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008).

Consequentemente, a Corte tem afirmado a incidência da redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, conferida pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, “c”, do CTN.

[...]

Tendo em vista a pacificação da jurisprudência no âmbito do STJ e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, o tema ora apreciado enquadra-se na previsão do art. 2º, inciso VII, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, que dispensa a apresentação de contestação, o oferecimento de contrarrazões, a interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, em temas sobre os quais exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional.

[...]

1.26. Multas

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Recentemente, a Procuradoria editou o PARECER SEI N.º 11315/2020/ME, no qual reitera a aplicabilidade da NOTA SEI, mesmo diante das considerações em contrário apresentadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Quanto a este ponto, veja-se o item 10 do Parecer:

10. Nesse contexto, em que pese a força das argumentações tecidas pela RFB, a tese de mérito explicitada já fora submetida ao Poder Judiciário, sendo por ele reiteradamente rechaçada, de modo que manter a impugnação em casos tais expõe a Fazenda Nacional aos riscos da litigância contra jurisprudência firmada, sobretudo à condenação ao pagamento de multa.

É importante ressaltar que as decisões do Superior Tribunal de Justiça a respeito dessa matéria têm inclusive força normativa, vez que atendem aos critérios heurísticos de vinculatividade e pretensão de permanência; finalidade orientadora; inserção em uma cadeia de entendimento uniforme e capacidade de generalização¹. Segundo o Professor Humberto Ávila:

A força normativa *material* decorre do conteúdo ou do órgão prolator da decisão. Sua força não advém da possibilidade de executoriedade que lhe é inerente, mas da sua pretensão de definitividade e de permanência. Assim, há decisões sem força vinculante formal, mas que indicam a pretensão de permanência ou a pouca verossimilhança de futura modificação. Decisões do Supremo Tribunal Federal, proferidas pelo seu Órgão Plenário, do Superior Tribunal de Justiça, prolatadas pelo seu Órgão Especial ou pela Seção Competente sobre a matéria, ou objeto de súmula manifestam elevado grau de pretensão terminativa, na medida em que permitem a ilação de que dificilmente serão

¹ ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 5. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo : Malheiros, 2019, p. 513.

modificadas, bem como uma *presunção formal de correção*, em virtude da composição do órgão prolator, que cria uma espécie de “base qualificada de confiança”².

Isto é, embora inexista decisão do Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, o que implicaria força normativa formal nos termos do Regimento Interno deste Conselho (art. 62, § 1º, II, "b"), a jurisprudência reiterada e orientadora da 1ª Seção daquele Tribunal tem força normativa material, tanto que culminou com a edição da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME (vide art. 62, § 1º, II, "c", do Regimento), impondo-se a sua observância até como forma de preservar o sobreprincípio da segurança jurídica e o consequente princípio da proteção da confiança.

Deste modo, voto por negar provimento ao nobre apelo da Fazenda Nacional nesta matéria.

2 Recurso Especial do sujeito passivo

2.1 CONHECIMENTO

O recurso especial do sujeito passivo é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, caput, do Regimento Interno do CARF), e foi demonstrada a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que deve ser conhecido.

Relativamente à petição do sujeito passivo, de efls. 914/918, sobre o levantamento do depósito de 30% e sobre a inconstitucionalidade do inc. IV do art. 22 da Lei 8212/91, trata-se de matérias que não foram objeto de recurso e que deverão ser eventualmente dirimidas pela Unidade de Origem quando da execução do presente julgado. É sabido que o recurso especial tem cognição restrita às matérias previamente admitidas em sede de exame prévio de admissibilidade, sendo incabível o conhecimento e julgamento de matérias que não tiveram seguimento por despacho do presidente de câmara.

2.2 DECADÊNCIA

O recurso da contribuinte deve ser desprovido, pois é incabível a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN, para o lançamento de obrigações acessórias.

Em se tratando de obrigações acessórias (ou instrumentais), não há que se cogitar de pagamento prévio, que pudesse atrair a aplicação do art. 150, § 4º. Na dicção do § 2º do art. 113 do Código, a obrigação acessória decorre da legislação tributária (compreendendo as leis, os tratados, as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares) e tem por objeto as prestações positivas (fazer) ou negativas (não fazer), que não necessariamente decorrem da existência da obrigação principal, mas sim existem no interesse de eventual arrecadação ou fiscalização. A doutrina do professor Luciano Amaro³ assim ensina:

A acessoriedade da obrigação dita "acessória" não significa (como se poderia supor, à vista do princípio geral de que o acessório segue o principal) que a obrigação tributária assim qualificada dependa da existência de uma obrigação principal à qual necessariamente se subordine.

² Obra citada, p. 514.

³ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 249.

Apenas as obrigações principais, que têm por objeto o pagamento de tributo, estão sujeitas ao recolhimento antecipado e, conseqüentemente, à norma do art. 150, § 4º. Ou seja, a contagem do prazo para constituição de multa por descumprimento da obrigação instrumental segue uma regra distinta da contagem do tempo para constituição da obrigação principal. Em se tratando de obrigações acessórias, não há pagamento a ser homologado pelo Fisco, sendo aplicável o art. 173, inc. I, do CTN. Essa questão foi recentemente sumulada neste Conselho, conforme se vê na Súmula CARF 148, de observância obrigatória pelos Conselheiros, *ex vi* do art. 45, inc. VI, do RICARF:

Súmula CARF nº 148: No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e dar parcial provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. Voto, ainda, por conhecer e negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci