



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA**

Processo nº 35582.000804/2005-11
Recurso nº 145.883 Voluntário
Matéria Reclamação Trabalhista
Acórdão nº 205-01.166
Sessão de 07 de outubro de 2008
Recorrente VARIG SA - VIAÇÃO AÉREA RIOGRANDENSE
Recorrida DRP RIO DE JANEIRO CENTRO - RJ

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/02/1996 a 31/10/1997
DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN. Assim, comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4º; caso contrário, aplica-se o disposto no artigo 173, I.


MEDIDA LIMINAR. MULTA DE MORA. NÃO INCIDÊNCIA.

Aplicam-se às contribuições previdenciárias o disposto no artigo 63, §2º da Lei nº 9.430/96, quanto à interrupção da multa de mora. Em razão de sua sistemática legal de aplicação e gradação, não retroage à data da concessão da medida liminar a decisão judicial que, posteriormente, reconheceu o tributo como devido.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

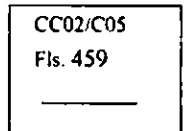
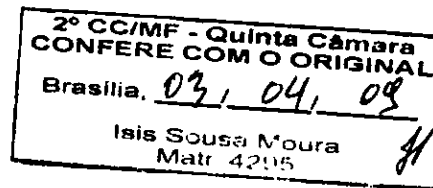
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da QUINTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, Por unanimidade de votos, conhecido em parte do recurso e nesta parte, por maioria de votos, provido parcialmente o recurso em relação a decadência pela regra do artigo 173, I do CTN, vencido o relator. No mérito, por maioria de votos, provido parcialmente o recurso para excluir a multa de mora desde a concessão da medida liminar, vencido o relator. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes.


JÚLIO CESAR VIEIRA GOMES
Presidente


MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Damião Cordeiro de Moraes, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Liege Lacroix Thomasi, Adriana Sato.



Relatório

A presente NFLD tem por objeto as contribuições destinadas aos Terceiros, especificamente ao Fundo Aeroviário, sobre os pagamentos efetuados aos empregados decorrentes de reclamações trabalhistas. O período do lançamento envolve as competências fevereiro de 1996 a outubro de 1997 (relatório fiscal às fls. 27 a 31).

Não conformado com a notificação, foi apresentada defesa pela sociedade empresária, fls. 65 a 92. Alegando em síntese: não há incidência da contribuição destinada ao Fundo Aeroviário para o período anterior a maio de 1996; não deve incidir contribuição sobre o valor total pago pela impugnante em ação trabalhista; não podem ser exigidos os consectários antes do trânsito em julgado; é iraplicável a taxa Selic.

Foi exarada a Decisão-Notificação, que confirmou a procedência do lançamento, em sua integralidade, fls. 129 a 135.

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso, conforme fls. 150 a 183. Em grau de recurso a recorrente reitera os argumentos da impugnação, e acrescenta que a Administração pode conhecer da matéria objeto de ação judicial.

A unidade da Receita Previdenciária apresentou contra-razões na forma das fls. 256 a 259, pugnando pela manutenção do crédito previdenciário.

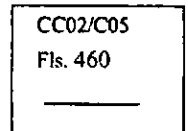
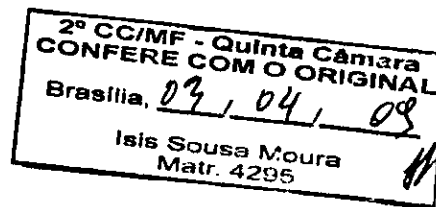
Decisão proferida pela 2ª Câmara do CRPS, fls. 261 a 262, converteu o julgamento em diligência, a fim de que a Procuradoria Federal prestasse esclarecimentos acerca da ação judicial movida pela recorrente.

A Procuradoria Federal emitiu parecer às fls. 444 a 446.

Cientificada do resultado da diligência, a recorrente manifestou-se às fls. 450 a 452.

É o Relatório.





Voto Vencido

Conselheiro MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA, Relator

O recurso é tempestivo, conforme fl. 455; pressuposto de admissibilidade superado passo para o exame das questões preliminares ao mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES AO MÉRITO:

Quanto à questão preliminar relativa à fluência do prazo decadencial, a mesma deve ser reconhecida.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212 de 1991, nestas palavras:

Súmula Vinculante nº 8 "São inconstitucionais os 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".

Conforme previsto no art. 103-A da Constituição Federal a Súmula de nº 8 vincula toda a Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la.

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Uma vez não sendo mais possível a aplicação do art. 45 da Lei nº 8.212, há que serem observadas as regras previstas no CTN. Nesse sentido deve ser seguida a interpretação adotada pelo STJ no julgamento proferido pela 1ª Seção no Recurso Especial de nº 766.050, cuja ementa foi publicada no Diário da Justiça em 25 de fevereiro de 2008, nestas palavras:

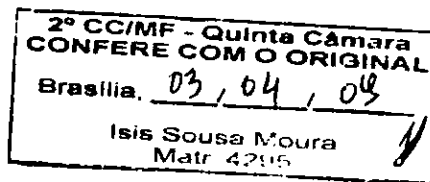
PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REDISCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07 DO STJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.



1. O Imposto sobre Serviços é regido pelo DL 406/68, cujo fato gerador é a prestação de serviço constante na lista anexa ao referido diploma legal, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo. 2. A lista de serviços anexa ao Decreto-lei n.º 406/68, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários, é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, no afã de se enquadrar serviços idênticos aos expressamente previstos (Precedente do STF: RE 361829/RJ, publicado no DJ de 24.02.2006; Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e AgRg no Ag 577068/GO, publicado no DJ de 28.08.2006). 3. Entrementes, o exame do enquadramento das atividades desempenhadas pela instituição bancária na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68 demanda o reexame do conteúdo fático probatório dos autos, insindicável ante a incidência da Súmula 7/STJ (Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e REsp 445137/MG, publicado no DJ de 01.09.2006). 4. Deveras, a verificação do preenchimento dos requisitos em Certidão de Dívida Ativa demanda exame de matéria fático-probatória, providência inviável em sede de Recurso Especial (Súmula 07/STJ). 5. Assentando a Corte Estadual que "na Certidão de Dívida Ativa consta o nome do devedor, seu endereço, o débito com seu valor originário, termo inicial, maneira de calcular juros de mora, com seu fundamento legal (Código Tributário Municipal, Lei n.º 2141/94; 2517/97, 2628/98 e 2807/00) e a descrição de todos os acréscimos" e que "os demais requisitos podem ser observados nos autos de processo administrativo acostados aos autos de execução em apenso, onde se verificam: a procedência do débito (ISSQN), o exercício correspondente (01/12/1993 a 31/10/1998), data e número do Termo de Início de Ação Fiscal, bem como do Auto de Infração que originou o débito", não cabe ao Superior Tribunal de Justiça o reexame dessa inferência. 6. Vencida a Fazenda Pública, a fixação dos honorários advocatícios não está adstrita aos limites percentuais de 10% e 20%, podendo ser adotado como base de cálculo o valor dado à causa ou à condenação, nos termos do artigo 20, § 4º, do CPC (Precedentes: AgRg no AG 623.659/RJ, publicado no DJ de 06.06.2005; e AgRg no Resp 592.430/MG, publicado no DJ de 29.11.2004). 7. A revisão do critério adotado pela Corte de origem, por equidade, para a fixação dos honorários, encontra óbice na Súmula 07, do STJ, e no entendimento sumulado do Pretório Excelso: "Salvo limite legal, a fixação de honorários de advogado, em complemento da condenação, depende das circunstâncias da causa, não dando lugar a recurso extraordinário" (Súmula 389/STF). 8. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento." 9. A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito

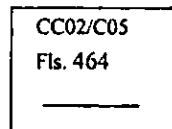
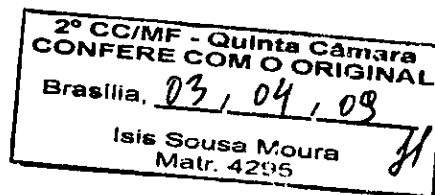


tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 153/210). 10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos. 11. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei 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, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar que "o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal. 12. Por seu turno, nos casos em que inexistente o dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que incorrentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN. 13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o



correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170). 14. A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171). 15. Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da regra de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória. 16. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado do ISSQN pelo contribuinte não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 1993 a outubro de 1998, consoante apurado pela Fazenda Pública Municipal em sede de procedimento administrativo fiscal; (c) a notificação do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento direto substitutivo, deu-se em 27.11.1998; (d) a instituição financeira não efetuou o recolhimento por considerar intributáveis, pelo ISSQN, as atividades apontadas pelo Fisco; e (e) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 01.09.1999. 17. Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único, do Codex Tributário, contando-se o prazo da data da notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento, o que sucedeu em 27.11.1998 (antes do transcurso de cinco anos da ocorrência dos fatos impositivos apurados), donde se deduz a higidez dos créditos tributários constituídos em 01.09.1999. 18. Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido.

As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação, assim devem, em regra, observar a regra prevista no art. 150, parágrafo 4º do CTN. Havendo, então o pagamento antecipado, observar-se-á a regra de extinção prevista no art. 156, inciso VII do CTN. Entretanto, somente se homologa pagamento, assim caso esse não exista, não há o que ser homologado, devendo assim ser observado o disposto no art. 173, inciso I do CTN. Nessa hipótese, o crédito tributário será extinto em função do previsto no art. 156, inciso V do CTN. Caso tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação não será observado o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN, sendo aplicado necessariamente o disposto no art. 173, inciso I, independentemente de ter havido o pagamento antecipado.



Além da verificação da ocorrência ou não do pagamento antecipado, há que se analisar se a fiscalização notificou ou não o contribuinte de medida preparatória necessária ao lançamento. Nessa hipótese, o prazo de cinco anos para constituição do crédito contar-se-ia da notificação da medida preparatória. Da mesma forma, será aplicado o disposto no art. 173, parágrafo único do CTN, nos casos de necessidade de apuração de dolo, fraude ou simulação.

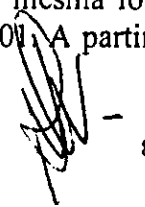
No presente caso o lançamento foi efetuado em 28 de fevereiro de 2002, fl. 01, contudo a intimação de medida preparatória indispensável ao lançamento, ocorreu em 14 de fevereiro de 2001, conforme MPF/TIAF à fl. 21. Contudo, não houve pagamento antecipado sobre os valores lançados, conforme relatório fiscal fls. 04 a 07. Assim, aplica-se a regra prevista no art. 173, inciso I do CTN; contudo, no presente caso a fiscalização não detinha as informações para efetuar o lançamento, devendo, necessariamente, os valores serem apurados em ação fiscal, portanto há que ser observado em conjunto o disposto no art. 173, parágrafo único do CTN. Assim, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído, a fiscalização federal teria o prazo de cinco anos para notificar o contribuinte da medida preparatória indispensável ao lançamento. A partir dessa notificação da medida preparatória o Fisco possui o prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário.

Seguindo a interpretação da 1ª Seção do STJ, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário quando, a despeito da previsão legal para pagamento antecipado, o mesmo não ocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem como quando inexistir notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco.

Por seu turno, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação havendo omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que inócuetes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN. No caso houve notificação de medida preparatória por meio do MPF e do TIAF para que a fiscalização apurasse o descumprimento das obrigações previdenciárias.

No presente caso trata-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; a obrigação não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de fevereiro de 1996 a outubro de 1997, conforme apurado na presente notificação fiscal; a ciência do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento de ofício substitutivo, ocorreu em 14 de fevereiro de 2001. Deste modo, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único do CTN em combinação com o previsto no art. 173, inciso I. A fiscalização somente conseguiu apurar os valores devidos durante a ação fiscal, pois houve omissão nos recolhimentos, conforme relatório fiscal.

Pelo exposto não se encontram atingidos pela fluência do prazo decadencial os fatos geradores apurados pela fiscalização. O termo inicial do prazo decadencial, para a competência fevereiro de 1996, é 1º de janeiro de 1997, o que findaria em 1º de janeiro de 2002. A medida preparatória indispensável para o lançamento reinicia o prazo, a mesma foi cientificada ao contribuinte dentro do lapso decadencial, em 14 de fevereiro de 2001. A partir



dessa data o Fisco teria cinco anos para constituir o lançamento, o que ocorreu em 28 de fevereiro de 2002, portanto dentro do lapso temporal.

Superada a questão relativa à decadência, quanto ao mérito de as contribuições destinadas ao Fundo Aeroviário serem ou não devidas, ao contrário do que afirma a recorrente, não pode ser objeto de conhecimento por este Colegiado, pois está sendo objeto de discussão judicial.

De acordo com o disposto no art. 126, § 3º da Lei n.º 8.213/1991, a propositura, pelo beneficiário ou contribuinte, de ação que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual versa o processo administrativo importa renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto. Toda a matéria litigiosa no Judiciário impede o conhecimento administrativo. Conforme demanda judicial proposta pela recorrente, fls. 272 a 297, os pedidos englobam o mérito de ser ou não devida a contribuição destinada ao Fundo Aeroviário.

Não entendo que devam ser excluídas as multas incidentes sobre os valores lançados. De acordo com o art. 63 da Lei n.º 9.430/1996, a multa de ofício somente não será exigida quando a exigibilidade estiver suspensa na forma do art. 151, inciso IV do CTN, nestas palavras:

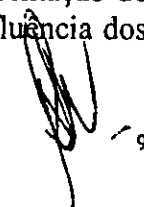
Art.63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Não se pode confundir multa de ofício com a multa moratória. O caput do art. 63 da Lei 9.430, impede o lançamento da multa de ofício, mas não a moratória, que pode ser cobrada se não obedecido o disposto no § 2º do mesmo artigo. Além do que esse parágrafo menciona que a cobrança da multa moratória será interrompida, mas não dispensada.

Na forma do § 2º da Lei n.º 9.430, o que ocorre é a interrupção da incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição. Tal interrupção somente terá efeitos se houver o pagamento no prazo de 30 dias a contar da decisão judicial. Na data de hoje não é possível este Colegiado dispensar a multa moratória, pois não há como saber se a recorrente efetuará o pagamento, no prazo de 30 dias, caso a decisão lhe seja desfavorável. Essa exclusão seria possível somente na execução do julgado.

Mesmo que o restante desse Colegiado entendesse pela não aplicação da multa da forma como foi cobrada, ainda deveria manter no nível mínimo como se a cobrança não tivesse sido realizada por meio de lançamento fiscal, na forma do art. 35, inciso I da Lei n.º 8.212/1991.

A suspensão da exigibilidade do crédito não quer dizer necessariamente suspensão da cobrança da multa moratória, uma vez que a multa moratória é devida desde o vencimento do tributo até o instante de extinção do crédito. Por exemplo, a apresentação de impugnação tempestiva suspende a exigibilidade do crédito, mas não suspende a fluência dos juros e da multa moratórios.



A antecipação de tutela ou a liminar concedida em ação judicial possui natureza precária, pois sempre dependerá da confirmação na decisão de mérito; caso esta não seja confirmada serão devidos os juros e a multa moratória. Destaca-se que o direito que a empresa possuía para não recolher as contribuições teve os efeitos revogados por força de decisão judicial, fls. 444.

Não possui natureza de confisco a exigência da multa moratória, conforme prevê o art. 35 da Lei n.º 8.212/1991. Não recolhendo na época própria o contribuinte tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento. Se não houvesse tal exigência haveria violação ao princípio da isonomia, pois o contribuinte que não recolhera no prazo fixado teria tratamento similar àquele que cumprira em dia com suas obrigações fiscais.

O art. 35 da Lei n.º 8.212/1991 dispõe, nestas palavras:

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 pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99)

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 pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

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 pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

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 pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

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 9.876/99).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

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 pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

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 pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

§ 1º Nas hipóteses de parcelamento ou de reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o Caput e seus incisos. (Parágrafo acrescentado pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)

§ 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. (Parágrafo acrescentado pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)

§ 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. (Parágrafo acrescentado pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)

§ 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. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.876/99)

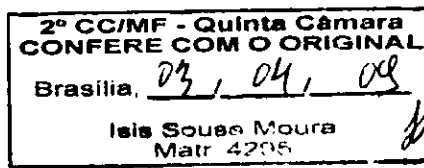
A cobrança de juros está prevista em lei específica da previdência social, art. 34 da Lei nº 8.212/1991, abaixo transcrito, desse modo foi correta a aplicação do índice pela fiscalização federal:

Art.34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Artigo restabelecido, com nova redação dada e parágrafo único acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Parágrafo único. O percentual dos juros moratórios relativos aos meses de vencimentos ou pagamentos das contribuições corresponderá a um por cento.

Nesse sentido já se posicionou o STJ no Recurso Especial nº 475904, publicado no DJ em 12/05/2003, cujo relator foi o Min. José Delgado:





PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. VALIDADE. MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 07/STJ. COBRANÇA DE JUROS. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. A averiguação do cumprimento dos requisitos essenciais de validade da CDA importa o revolvimento de matéria probatória, situação inadmissível em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 07/STJ. No caso de execução de dívida fiscal, os juros possuem a função de compensar o Estado pelo tributo não recebido tempestivamente. Os juros incidentes pela Taxa SELIC estão previstos em lei. São aplicáveis legalmente, portanto. Não há confronto com o art. 161, § 1º, do CTN. A aplicação de tal Taxa já está consagrada por esta Corte, e é devida a partir da sua instituição, isto é, 1º/01/1996. (REsp 439256/MG). Recurso especial parcialmente conhecido, e na parte conhecida, desprovido.

Quanto à inconstitucionalidade apontada pela recorrente, não cabe tal análise na esfera administrativa. Não é de competência da autoridade administrativa a recusa ao cumprimento de norma supostamente inconstitucional.

Toda lei presume-se constitucional e, até que seja declarada sua inconstitucionalidade pelo órgão competente do Poder Judiciário para tal declaração ou exame da matéria, deve o agente público, como executor da lei, respeitá-la.

A alegação de inconstitucionalidade formal de lei não pode ser objeto de conhecimento por parte do administrador público. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo STF, ou examinado seu mérito no controle difuso (efeito entre as partes) ou revogada por outra lei federal, a referida lei estará em vigor e cabe à Administração Pública acatar suas disposições.

De acordo com a Súmula n.º 2 aprovada pelo Conselho Pleno do 2º Conselho de Contribuintes não pode ser declarada a inconstitucionalidade de norma pela Administração.

Súmula N.º 2

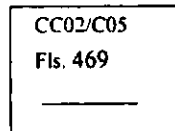
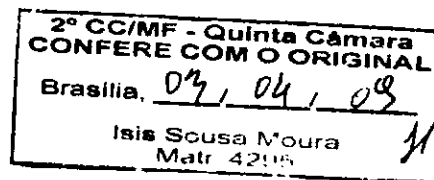
O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

No sentido da aplicabilidade da taxa Selic, o Plenário do 2º Conselho de Contribuintes aprovou a Súmula de n.º 3, nestas palavras:

Súmula N.º 3

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais






CONCLUSÃO:

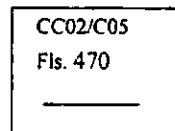
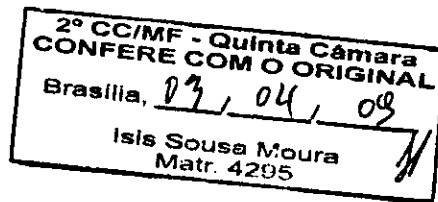
Pelo exposto voto por CONHECER do recurso do notificado, para no mérito
NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Sala das Sessões, em 07 de outubro de 2008


MARCOS ANDRE RAMOS VIEIRA





Voto Vencedor

Conselheiro JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Relator

No presente julgamento, decidiu-se por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso em razão da decadência de parte do período lançado e também para exclusão da multa de mora.

Quanto à decadência, o ilustre relator apresentou seu entendimento quanto à aplicação do disposto no artigo 173, Parágrafo único do Código Tributário Nacional, não tendo sido em relação a este fundamento acompanhado pelos demais Conselheiros da Câmara. A plena maioria, seis dos Conselheiros, reconheceu que deveria ser aplicado o artigo 173, I do Código Tributário Nacional por falta de pagamento parcial das contribuições, que também é o entendimento agasalhado pela Ilustre Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Parecer PGFN nº 1.617, de 01/08/2008.

A regra no Parágrafo único do artigo 173, abaixo transcrita, apenas antecipa o termo *a quo* para contagem do prazo decadencial quando a Fazenda Pública manifesta ao sujeito passivo a adoção de alguma medida preparatória, o que não ocorreu na presente caso sob exame, nunca o posterga. Neste caso, antes do exercício seguinte já se iniciou o prazo decadencial. A lógica é que tendo devidamente notificado o sujeito passivo dessa medida indispensável, manifestou-se a Fazenda Pública que tem conhecimento da ocorrência dos fatos geradores e da existência de diferenças de pagamento. E, assim, a partir de então se iniciou o prazo para a constituição do crédito, *verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Tratando-se de tributo sujeito à homologação e não tendo havido pagamento parcial pelo sujeito passivo e, ainda, por parte do Fisco não ter havido medida preparatória indispensável ao lançamento, a regra aplicável é a prevista no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional. Medida preparatória não se confunde com formalização do início do procedimento fiscal que se dá através de Mandado de Procedimento Fiscal. Com este, não se prepara o lançamento, mas sim deflagra-se o procedimento fiscal que, ao final, não necessariamente resultará em lançamento.

Quanto à multa de mora, com as merecidas homenagens ao zeloso relator, também divirjo de seu entendimento quanto à incidência no período em que o sujeito passivo esteve amparado por medida judicial liminar para o não recolhimento de contribuições previdenciárias. Transcrevo a seguir trechos do voto vencido, com destaques de minha iniciativa, e as razões para a divergência.

Quanto à formalidade, a presente NFLD não merece reparo, tendo o Auditor-Fiscal seguido o procedimento normativo para sua lavratura. Mesmo porquê o prazo decadencial para constituição do crédito não está sujeito à suspensão ou à interrupção. Assim, para evitar a ocorrência da decadência, a fiscalização previdenciária tem o dever de constituir o crédito, mesmo que esteja sendo discutido judicialmente.

...

Na forma do § 2º da Lei n.º 9.430, o que ocorre é a interrupção da incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição. Tal interrupção somente terá efeitos se houver o pagamento no prazo de 30 dias a contar da decisão judicial.

Mesmo que o restante desse Colegiado entendesse pela não aplicação da multa da forma como foi cobrada, ainda deveria manter no nível mínimo como se a cobrança não tivesse sido realizada por meio de lançamento fiscal, na forma do art. 35, inciso I da Lei n.º 8.212/1991.

...

A liminar concedida em ação judicial possui natureza precária, pois sempre dependerá da confirmação na decisão de mérito; caso esta não seja confirmada serão devidos os juros e a multa moratória.

No caso sob exame, a recorrente estava amparada por medida liminar e o crédito fora constituído para evitar a decadência. Entendo que se deve aplicar o disposto no artigo 63, §2º da Lei nº 9.430/96 e no artigo 491 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 03, de 14/07/2005, para a exclusão da multa de mora incidente desde o deferimento da medida liminar, *verbis*:

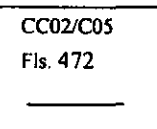
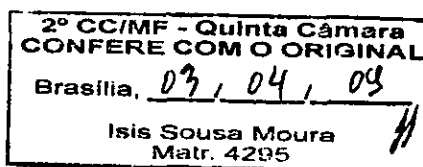
LEI Nº 9.430, de 27/12/96.

Débitos com Exigibilidade Suspensa

Art. 63. Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.



Art. 491. (...)

Parágrafo único. A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo, conforme previsto no § 2º do art. 63 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela IN MPS/SRP nº 20, de 11/01/2007)

No âmbito das contribuições previdenciárias, a sistemática adotada para a aplicação da multa de mora está disciplinada no artigo 35 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, que fixa percentuais progressivos, considerando o tempo em atraso para o pagamento e a fase do contencioso administrativo fiscal em que realizado: prazo de defesa, após o prazo para a defesa e antes do recurso, após recurso e antes de 15 dias da ciência da decisão e após esse prazo, *verbis*:

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

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

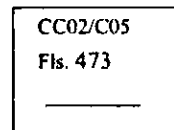
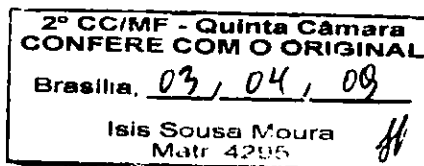
- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

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

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;*
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;*

No caso sob exame, em que a medida liminar deixou de prevalecer em razão de outra decisão judicial, esta desfavorável ao sujeito passivo, resta apreciar se deve ser mantida ou não a multa de mora relativa ao período anterior e cobrada no lançamento juntamente com o principal e os juros moratórios.

Na redação trazida pelo artigo 63, §2º da Lei nº 9.430/96, diz-se que “a interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora,



desde a concessão da medida judicial”. E como bem diferenciado no voto do relator, **suspensão e interrupção** de prazos processuais não são expressões sinônimas. É notório na doutrina que enquanto na suspensão o prazo prossegue sua fluência de onde parou; na interrupção, reinicia desconsiderando o prazo anteriormente decorrido. Daí, somente se pode concluir que em havendo pagamento durante os 30 dias seguintes à decisão judicial desfavorável ao sujeito passivo nenhuma multa de mora é devida, nem mesmo dali para frente; caso contrário, uma vez que se trata de interrupção da incidência da multa de mora, sua fluência se reiniciará, gradualmente, com os percentuais previstos no artigo 35, II da Lei nº 8.212, de 24/07/91, já que regularmente formalizado o lançamento.

Não se pode negar que a multa de mora seja uma penalidade pelo **atraso** no cumprimento de uma obrigação pecuniária, como é o caso da tributária. Durante o período em que estava favorecido com a medida liminar, o sujeito passivo não estava em mora. Entendeu por bem o legislador afastar a regra geral através da qual atribui-se efeitos retroativos, *ex tunc*, à decisão que posteriormente revoga a medida liminar. A **mora** é o comportamento do devedor em face do credor no sentido de retardar a prestação pecuniária. Comportamento este que não lhe poderia ser imputado quando prevalece a decisão judicial reconhecendo o tributo indevido.

Quanto à necessidade de pagamento como condição para não se cobrar a multa de mora relativa ao período anterior à decisão judicial desfavorável, é de se reconhecer inexistir previsão legal nesse sentido. O pagamento durante os 30 dias é relevante para que o sujeito passivo permaneça na situação em que se encontra, fora da mora, mas não para que se afaste a retroatividade da decisão. Caso prevalecesse o entendimento contrário, não haveria razão de existência o artigo 63, §2º da Lei nº 9.430/96, já que nada mais seria do que aplicar a regra geral da retroatividade da decisão posterior que afasta a medida liminar, investida que é da precariedade. Considera-se, ainda, que mesmo já existindo a regra expressa na lei, cuidou o órgão fiscalizador, Secretaria da Receita Previdenciária, trazê-la para uma instrução normativa, orientando seus agentes que a cumpram.

Cabe ainda esclarecer que este entendimento somente tem sentido na sistemática das contribuições previdenciárias, onde não se aplica a multa de ofício, mas tão somente a moratória. Constata-se nos artigos 44 e 63 *caput* da Lei nº 9.430, de 27/12/96 que multa de mora e multa de ofício são excludentes entre si. Ou o pagamento é espontâneo, daí com a multa de mora, ou é de ofício, substituindo-se a primeira.

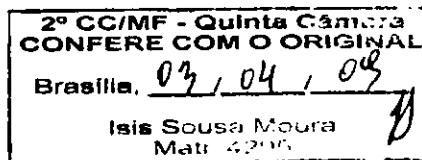
Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006)

I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006)

...

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: (Vide Mpv nº 303, de 2006)

...



II -isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

Para os demais tributos federais, em não havendo pagamento durante os 30 dias seguintes à decisão judicial desfavorável, a multa de ofício é devida porque lhe foi oferecida legalmente a recuperação da espontaneidade e preferiu o sujeito passivo manter-se inadimplente, não em razão do período anterior, em que prevalecia a medida liminar lhe favorável.

Como a multa de ofício não é graduada em função do decurso do tempo, como no caso das contribuições previdenciárias, este entendimento, desposado em inúmeros acórdãos dos Conselhos de Contribuintes, se não reforça o que aqui se defende, ao menos não o contraria:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006)

I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006)

II- cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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. (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006).

Em razão do exposto, voto pela aplicação do artigo 173, I do CTN e pela exclusão da multa de mora incidente durante o período em que vigia a medida judicial favorável ao sujeito passivo, devendo ser provido em parte o recurso.

Sala das Sessões, em 07 de outubro de 2008



JULIO CESAR VIEIRA GOMES

