



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

Processo nº 36550.000603/2007-15
Recurso nº 249.113 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-002.436 – 2ª Turma
Sessão de 07 de novembro de 2012
Matéria Decadência e Aplicação de Penalidade
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado HIGI SERV. LIMPEZA E CONSERVAÇÃO LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/01/2006

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

É de cinco anos o prazo para a Fazenda Nacional constituir crédito relativo a contribuição previdenciária. Confirmado o pagamento antecipado, ainda que se trate de recolhimento genérico, relativo a valores consolidados na folha de pagamento elaborada pelo sujeito passivo, o prazo se inicia na data do fato gerador, na forma definida pelo art. 150, § 4º, do CTN.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE E BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

Recurso especial provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para restabelecer a multa aplicada no lançamento, limitada a 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Junior e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

EDITADO EM: 23/11/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire. Ausente, momentaneamente, a Conselheira Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

Trata-se de lançamento efetuado em 13/09/2006, para constituição de crédito tributário relativo às contribuições previdenciárias incidentes sobre os pagamentos a contribuintes individuais pelos serviços que prestaram à empresa, no período de 01/1999 a 07/2005, e o pagamento de faturas a Cooperativas de Trabalho nos meses 01/2003, 02/2003, 11/2003 e 01/2006.

Em sessão plenária de 26/04/2010, a 3ª Turma Especial da Segunda Seção julgou o Recurso Voluntário 249.113, exarando-se o acórdão 2803-00.041, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/01/2006

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COOPERATIVA DE TRABALHO. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

É devida contribuição à seguridade social sobre o valor da nota fiscal ou fatura de serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativa de trabalho.

Sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais, incidem contribuições previdenciárias.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. TERMO A QUO. ENTENDIMENTO DO STJ. ART. 150, PARÁGRAFO 4º DO CTN.

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

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.

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.

Na hipótese concreta, houve pagamento antecipado, ainda que parcial, sobre os valores lançados, conforme relatório fiscal (DAD). Assim, aplica-se a regra prevista no art. 150, parágrafo 4º do CTN.

Encontram-se atingidos pela fluência do prazo decadencial as competências 01/1999 a 08/2001, inclusive.

CERCEAMENTO DE DEFESA/JNOCORRÊNCIA

A Notificação Fiscal trouxe todos os elementos necessários ao lançamento fiscal. Inexistência de cerceamento de defesa.

INCONSTITUCIONALIDADE. Apreciação na via Administrativa.

É vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme regimento interno aprovado pela portaria nº 256, de 22 de junho de 2009.

REDUÇÃO DE MULTA MORATÓRIA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E MORALIDADE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. ART. 106, II, E 112, DO CTN. ALTERAÇÃO DO ART. 34, DA LEI N. 8.212/1991, PELA LEI N. 11.941/2009.

Em razão dos princípios da legalidade e moralidade da Administração Pública, e do disposto nos artigos 106, II, e 112, ambos do CTN, observando que o limite máximo 20% (vinte por cento) a ser aplicado a título de multas moratórias, conforme o art. 61, §2º, da Lei n. 9.430/1998, é inferior à multa moratória aplicada aos valores dos créditos tributários lançados na NFLD, com base no art. 35, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Lei nº 11.941/2009, o lançamento do crédito tributário deve se adequar a multa moratória à aplicação da menor sanção, reduzindo-se a multa moratória.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A decisão foi assim resumida:

“ACORDAM os membros da 3ª Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e dar provimento parcial, reconhecendo a decadência, nos termos do voto do relator original, e na parte não decadente, por maioria de votos, vencido o relator e o Conselheiro HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA no que se refere a retroatividade da multa, em dar parcial provimento para que seja aplicado o art. 35 da Lei nº 8.212/91 na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, nos termos do voto vencedor, nessa parte, apresentado pelo redator designado Conselheiro Gustavo Vettorato.

Quanto à decadência, assim se manifestou o acórdão:

“As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação, assim devem, em regra, observar o disposto 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. Se não houver pagamento antecipado sobre a rubrica há que ser observado o disposto no art. 173, inciso I do mesmo código. 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, sendo aplicado necessariamente o disposto no art. 173, inciso I, independentemente de ter havido o pagamento antecipado.

In casu, houve pagamento antecipado, logo deve ser aplicado o disposto no art. 150 §4º c/c art. 156,V, ambos do CTN. O contribuinte teve ciência da notificação em 13/09/2006 dessarte, encontram-se atingidos pela fluência do prazo decadencial os fatos geradores apurados pela fiscalização ocorridos anteriormente à competência agosto de 2001, inclusive esta.”

Quanto à aplicação da penalidade, o voto vencedor assim registra:

“Aplicação da Legislação - Redução de Multa

Apesar de concordar em quase totalidade com o Nobre Conselheiro Oseas Coimbra, em sua direta e clara apreciação do recurso, quanto à multa moratória aplicada ao caso, por dever de ofício, além de ter sido aventada pelo recorrente, em razão do princípio da legalidade e moralidade da Administração Pública, deve-se atentar às alterações legislativas recentes no que trata a sanções tributárias (multa moratória) dispostas no art. 35, da Lei nº 8.212/1991, que foi alterado pela Medida Provisória n. 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, passando a ter a seguinte redação:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei 710 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Ou seja, há remissão expressa ao art.61, da Lei n. 9.430/2009, in verbis:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 30 do art. 50, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Essas alterações devem ser aplicadas ao caso objeto de análise, em decorrência a aplicação dos dispostos nos artigos 106, II, e 112, ambos do CTN. Isso tudo, ordena ao julgador aplicar as novas normas gerais e abstratas preteritamente quando vislumbra que a norma nova for mais benéfica ao contribuinte que a anterior, além de interpretá-la sempre de forma mais favorável ao contribuinte.

Não se pode tratar a hipótese de incidência da multa moratória disposta no art. 35 como uma possível multa de ofício para comparar com a nova redação do art. 35-A, da Lei n. 8.212/1991, incluso pela Medida Provisória n. 449/2008, convertida em Lei nº 11.941/2009, porque a multa aplicada pela redação anterior do art. 35, somente tratava de multa de natureza moratória, variada em razão das fases (tempo) do processo.

Portanto, observando que o limite máximo 20% (vinte por cento) a ser aplicado a título de multas moratórias, conforme o art. 61, §2º, da Lei n. 9.430/1998, é inferior multa moratória aplicada aos valores dos créditos tributários lançados na NFLD, com base no art. 35, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Lei n. 11.941/2009, deve a decisão a quo ser reformada no sentido de adequar a multa moratória à nova legislação, desde que mais favorável ao sujeito passivo.”

Cientificada da decisão em 13/04/2011 (fls. 210), a Fazenda Nacional interpôs, na mesma data, o Recurso Especial de fls. 212 a 291, visando rediscutir a **decadência e a aplicação da penalidade**.

Relativamente à decadência, a Fazenda Nacional indicou como paradigmas os Acórdãos 2301-00.158 e 205-01.257. No que tange à aplicação da penalidade, foram indicados os Acórdãos 2301-00.283 e 2401-00.120.

Em 08/06/2011, por meio do Despacho de Admissibilidade nº 2300-034/2011 (fls. 292 a 296), foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Em seu Recurso Especial, a Fazenda Nacional alega, em síntese:

Quanto à decadência

- a aplicação dos respectivos dispositivos legais questão está ligada à verificação do pagamento parcial antecipado das contribuições objeto de cobrança, e tal exame foi realizado de maneira equivocada, promovendo distorções inaceitáveis;

- o acórdão recorrido adota a tese de que, existindo pagamento antecipado do tributo como um todo, considerando-se guia de recolhimento genérico de contribuições previdenciárias, deve ser aplicado o art. 150, § 4º, do CTN;

- no caso em tela, trata-se de lançamento de contribuições cujos fatos geradores sequer foram declarados em GFIP, restando claro que, em relação a estes, a recorrente não efetuou qualquer antecipação, portanto deve ser aplicado o art. 173, I, do CTN;

- afirmar que o recolhimento de contribuições incidentes sobre outros fatos implica pagamento parcial do tributo aplicável sobre contribuição em cobrança na FNLD em tela afronta a própria natureza das coisas, inserindo-se situações fáticas absolutamente diversas sob o mesmo rótulo;

- assim, havendo lançamento do crédito relativo à contribuição previdenciária devida, a conclusão é de que não houve pagamento de qualquer fragmento do tributo cobrado pelos Fisco quanto àquele motivo;

- a simples circunstância de integrarem a base de cálculo (remuneração) da contribuição previdenciária não tem o condão de conferir a fatos diversos e autônomos a mesma natureza jurídica.

Relativamente à aplicação da penalidade

- a Lei nº 11.941, de 2009, fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008, alterou o art. 35 e introduziu o art. 35-A, na Lei de Organização da Previdência Social, com a finalidade de instituir uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários previdenciários e respectivos acréscimos legais, de forma similar à sistemática aplicável aos demais tributos federais;

- assim, tal como ocorre com os demais tributos federais, se o contribuinte não efetua o recolhimento e não declara em GFIP os dados relacionados aos fatos geradores das contribuições previdenciárias, cabe à Fiscalização efetuar o lançamento de ofício e aplicar a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996; já a multa de mora será aplicada naqueles casos expressos no art. 61 do mesmo diploma legal, cujo recolhimento é espontâneo;

- a multa de mora, na nova sistemática, não se aplica ao lançamento de ofício;

- a multa de mora, prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1.991, em sua redação antiga, já revogada, está inserida em sistemática totalmente distinta da multa de mora

prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, portanto não se pode aplicar o art. 106 do CTN, já que a retroatividade benigna requer a comparação entre penalidades aplicáveis à mesma conduta infratora;

- assim, o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua versão antiga (revogada), deve ser comparado com o art. 35-A, da LOPS;

- a tese encampada no acórdão recorrido, de que haveria retroatividade benigna na nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, dada pela Lei nº 11.941, de 2009, não merece prevalecer, pois a forma de cálculo ali defendida só pode ser utilizada no caso em que o contribuinte tenha incorrido em mora, e recolhido o tributo em atraso espontaneamente;

- no presente caso, não houve recolhimento espontâneo, e sim lançamento de ofício, portanto inarredável a aplicação das disposições específicas da legislação previdenciária.

Ao final, a Fazenda Nacional pede que o prazo decadencial seja contado conforme o art. 173, I, do CTN, e que, no momento da execução do julgado, a autoridade fiscal aplique a norma mais benéfica: se a multa do art. 35, II, da norma revogada, ou o art. 35-A, da MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

Cientificado do Recurso Especial da Fazenda Nacional em 09/07/2011 (fls. 299), o contribuinte ofereceu, em 20/07/2011, tempestivamente, as Contra-Razões de fls. 305 a 314, contendo os seguintes argumentos, em síntese:

Quanto à decadência

- no presente caso, trata-se de Contribuição Previdenciária incidente sobre remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais:

- a base de cálculo da contribuição, conforme o art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999, é o total das remunerações pagas no mês, portanto é correto dizer que o fato gerador da contribuição é a remuneração mensal;

- há apenas um fato gerador a cada mês e a empresa precisa declarar a ocorrência desse fato, prestando declarações ao cumprimento de uma só obrigação acessória: a emissão e transmissão da GFIP;

- a Fazenda Nacional não tem razão ao sustentar que os diversos pagamentos seriam, cada um, um fato gerador diferente, que geraria uma obrigação tributária diferente, com lançamentos diferentes e prazos diferentes de decadência e de prescrição;

- assim, havendo pagamento antecipado, ainda que parcial, porque relativo a parcela das remunerações, houve cumprimento parcial da obrigação tributária, sendo aplicável, como regra de decadência, o prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

Relativamente à aplicação da penalidade

- até 2008, a legislação relativa à Contribuição Previdenciária Patronal previa a aplicação de multa de mora, e não existia, à época, a previsão de multa de ofício;

- em 2008, visando atribuir o mesmo regime jurídico dos demais tributos federais às penalidades relativas ao não pagamento da Contribuição Previdenciária Patronal, a Medida Provisória 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, modificou o limite quantitativo da multa de mora para 20% e instituiu a multa de ofício também para as contribuições previdenciárias;

- como o lançamento aqui discutido é anterior a 2008, não havia a multa de ofício para aplicar, nem a limitação de 20% para a multa de mora;

- assim, a multa de ofício não pode retroagir a fatos pretéritos;

- quanto às multas de mora, únicas existentes à época dos fatos, se o novo regime é mais benéfico, este deve retroagir, conforme determina o art. 106, II, “c”, do CTN.

Ao final, o contribuinte pede a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, bem como do novo regime jurídico das multas de mora, por ser mais benéfico.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Relativamente à decadência, por concordar com eles, adoto os fundamentos do brilhante voto integrante do Acórdão 9202-01.413, de 12/04/2011, de relatoria do Ilustre Conselheiro Francisco Assis de Oliveira Junior, que a seguir reproduzo.

Do prazo decadencial de cinco anos e das regras gerais para fixação do respectivo *dies a quo*

“Inicialmente, destaque-se que a tese controversa trazida para apreciação desta Turma da Câmara Superior refere-se à aplicação do prazo de decadência ao crédito previdenciário lançado e discutido no presente lançamento, tendo por base o entendimento manifesto a partir da edição da Súmula Vinculante nº 8, do Supremo Tribunal Federal, publicada no Diário Oficial da União, de 20/06/2008, em consonância com as disposições do art. 103ª da Constituição Federal, in verbis:

Súmula Vinculante nº 8 – São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1997 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Art. 103A. 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) (Vide Lei nº 11.417, de 2006).

O art. 2º da Lei nº 11.417, de 19/12/2006, que regulamenta o dispositivo constitucional supratranscrito, assim dispõe sobre os efeitos da Súmula Vinculante editada pelo Supremo Tribunal Federal:

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de 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 prevista nesta Lei.

Quanto ao teor da Súmula Vinculante editada, esta declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que previam, respectivamente, prazos decadencial e prescricional de 10 anos para as contribuições devidas à Seguridade Social. O fundamento da decisão foi que lei ordinária não pode dispor sobre prazos de decadência e prescrição de tributo, questões reservadas à lei complementar (artigo 146, III, “b”, da Constituição Federal).

Além do entendimento manifesto pelo Supremo Tribunal Federal, para deslinde da questão há de ser considerada também a previsão contida no art. 62ª do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, alterado pela Portaria MF nº 586, de 21/12/2010, abaixo transcrito:

“62-A – As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Dessa forma, no tocante à matéria prazo decadencial, o Superior Tribunal de Justiça, julgando os recursos submetidos à sistemática de repetitivos, proferiu o Acórdão no Resp 973733, pacificando a matéria, cujo ementa transcrevo:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

Nesse sentido, considerando a existência de decisão emanada do egrégio Tribunal, em sede de Recursos Repetitivos, passo a análise do caso concreto.

Note-se, inicialmente que, diferente da tese dominante nesse Conselho em relação ao fato de que a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo tendente a praticar as ações previstas no art. 142 do CTN, independente de pagamento, seria o objeto da homologação pela autoridade tributária, verifica-se que a teor da decisão do STJ, o que deve ser homologado é o pagamento eventualmente antecipado pelo sujeito passivo.

Do critério de verificação de ocorrência de pagamento antecipado, no caso da contribuição previdenciária

“Feitas essas considerações, para solução da lide ora proposta, ainda resta dirimir a questão relacionada ao recolhimento específico da rubrica eventualmente lançada, conforme defende a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, ou se seria suficiente para caracterização de pagamento antecipado o recolhimento genérico relativo aos valores consolidados na folha de pagamento elaborada pelo sujeito passivo.

Em relação à essa matéria, creio que a solução mais adequada deve considerar a regra matriz relacionada efetivamente à definição de qual seria a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Nesse sentido, observamos que à luz do que dispõe o inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, o elemento jurídico a ser considerado para efeito de análise do recolhimento total ou parcial refere-se à remuneração total paga, devida ou creditada aos segurados pelo empregador:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Nesse sentido, se eventualmente o sujeito passivo não recolhe o tributo em relação a determinada rubrica que acredita não ter incidência da contribuição previdenciária, tal fato não descaracteriza a antecipação de pagamento para o restante calculado e recolhido indicado pela folha de pagamento do empregador.

Em verdade, o fracionamento dessas rubricas revela-se necessário para identificação dos requisitos estabelecidos para verificação da não incidência do salário de contribuição em conformidade com as inúmeras previsões do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Contudo, o conjunto de situações e específicas que caracterizam a contraprestação onerosa do empregado pela empresa em nada altera a natureza jurídica de cada uma dessas rubricas que são, em seu conjunto, a remuneração devida ao segurado. Em outras palavras, cada rubrica é espécie do gênero remuneração. Desse modo, para efeito de identificação do pagamento antecipado, não deve ser exigido o recolhimento específico de uma ou outra rubrica paga pelo empregador, mas sim a consolidação desses valores relativos aos itens discriminados na folha de pagamento.

Ante o exposto, constata-se que durante a ação fiscal foram analisadas guias de recolhimentos relacionadas às folhas de

pagamento da empresa que não incluíram a rubrica objeto do presente lançamento, conforme consta à fl. 27, no Termo de Encerramento da Ação Fiscal, razão pela qual o prazo decadencial a ser aplicado, considerando os dispositivos retro mencionados, é o quinquenal contado do fato gerador, isto é, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, haja vista ter ocorrido a antecipação de pagamento pelo sujeito passivo dos valores relacionados aos demais itens da folha de pagamento consolidada.

Assim, considerando que foi demonstrada a ocorrência de pagamento antecipado pelo contribuinte, o prazo decadencial a ser aplicado é o previsto no § 4º do art. 150 do CTN.”

Destarte, relativamente à decadência, com base nos fundamentos acima, concordo com a decisão do acórdão recorrido, que considerou fulminadas as exigências relativas às competências 01/1999 a 08/2001, inclusive.

No que tange à aplicação da penalidade, trago à colação o brilhante voto do Ilustre Conselheiro Marcelo Oliveira, por concordar integralmente com os seus fundamentos, a seguir transcrito:

“Concordo com o acórdão recorrido a respeito da aplicabilidade do Art. 106 do CTN:

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

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

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

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

Lei 8.212/1991:

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

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

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

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

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

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

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

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

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

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

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

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

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

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

Lei 8.212/1991:

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

(...)

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

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

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

Lei 8.212/1991:

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, o Relator deveria ter comparado a penalidade determinada pelo II, Art. 35 da Lei 8.212/1991 (**créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento**), antiga redação, com a penalidade determinada atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (**nos casos de lançamento de ofício**).*

Conseqüentemente, divirjo do acórdão recorrido, pelas razões expostas.”

Resta complementar os argumentos expostos, que adoto como razões de decidir, esclarecendo que, independentemente da denominação que se dê à penalidade, há que se perquirir acerca do seu caráter material, e nesse sentido não há dúvida de que, mesmo na antiga redação do art.35 da Lei nº 8.212, de 1991, estavam ali descritas multas de mora e multas de ofício. As primeiras, cobradas com o tributo recolhido espontaneamente. As últimas, cobradas quando do pagamento por força de ação fiscal, tal como ocorria com os demais tributos federais, nos lançamentos de ofício.

Além disso, tanto os demais tributos como as contribuições previdenciárias têm seu regramento básico estabelecido pelo Código Tributário Nacional, que não só determina que a exigência tributária tem de ser formalizada por meio de lançamento, como também especifica as respectivas modalidades: lançamento por homologação, lançamento por declaração e lançamento de ofício. Cada uma dessas modalidades está ligada ao grau de colaboração verificado por parte do sujeito passivo.

No caso dos tributos e contribuições federais, foi adotado de forma genérica o lançamento por homologação, que atribui ao sujeito passivo o dever de calcular o valor devido e efetuar o seu recolhimento, independentemente de prévia ação por parte da Autoridade Administrativa. Por outro lado, se o sujeito passivo deixa de cumprir com essas obrigações, o Fisco pode exigir o tributo por meio de lançamento de ofício. Nesta sistemática, qualquer que seja o tributo ou contribuição, e independentemente da denominação atribuída ao lançamento, claramente são visualizadas duas formas de recolhimento fora do prazo estabelecido: aquele efetuado espontaneamente, passível de aplicação de multa de mora; e aquele efetuado por força de ação fiscal, aplicável aí a multa de ofício, mais onerosa.

Assim, embora a antiga redação do artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991, tenha utilizado apenas a expressão “multa de mora” para as contribuições previdenciárias, não há dúvida de que os incisos componentes do dispositivo legal já continham a descrição das duas condutas tipificadas nos dispositivos legais que regulavam os demais tributos federais: pagamento espontâneo e pagamento efetuado por força de ação fiscal, conforme os ditames do CTN.

Diante do exposto, DOU provimento PARCIAL ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, apenas para restabelecer a penalidade, nos termos em que figurou no lançamento, limitada ao percentual de 75% (limite atual), lembrando que, na antiga redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, o percentual máximo era de 100%.

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

Processo nº 36550.000603/2007-15
Acórdão nº **9202-002.436**

CSRF-T2
Fl. 340

CÓPIA