



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

**Processo n°** 10768.101506/2005-30  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-003.229 – 1ª Turma  
**Sessão de** 09 de novembro de 2017  
**Matéria** DECADÊNCIA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** 521 PARTICIPACOES S/A - EM LIQUIDACAO EXTRAJUDICIAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Período de apuração: 01/10/1999 a 31/12/1999

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE.

A falta de comprovação de divergência inviabiliza o processamento do recurso especial. Os paradigmas, para aplicar o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, deram ênfase ao fato de o lançamento não envolver falta (ou insuficiência) de recolhimento, mas típico descumprimento de obrigação acessória (irregularidade na entrega da GFIP). Os paradigmas não generalizaram a ideia de que a aplicação de multa isolada enseja sempre a contagem da decadência pelo art. 173, I, do CTN, independentemente do tipo de obrigação que foi descumprida. Ao contrário, os paradigmas especificaram bem o contexto que, segundo eles, justificava a aplicação do referido prazo, e esse contexto não está presente na situação tratada pelo acórdão recorrido. Não há paralelo entre os paradigmas e o acórdão recorrido, que permita a caracterização de divergência a ser sanada mediante processamento de recurso especial. O contexto específico que justificou as decisões paradigmas não está presente na situação tratada pelo acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flavio Franco Correa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência jurisprudencial relativamente à contagem de prazo decadencial para o lançamento da multa isolada que era prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996 (pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória).

A recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 1102-000.493, de 03/08/2011, por meio do qual a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por maioria de votos, negou provimento a recurso de ofício contra a decisão de primeira instância administrativa, para fins de manter a decadência contada pelo prazo do art. 150, §4º, do CTN.

O acórdão recorrido contém a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 1999

PRAZO DECADENCIAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - ARTIGO 150, § 4º DO CTN.

A contagem do prazo decadencial nos casos de lançamento por homologação, com o recolhimento do tributo, é o constante na regra especial contida no § 4º do artigo 150 do CTN, conforme entendimento pacificado pelo E. Superior Tribunal de Justiça ao julgar o mérito do Recurso Especial nº 973733 / SC, na sistemática dos recursos repetitivos previsto no artigo 543C do Código de Processo Civil, nos termos do que determina o “caput” do artigo 62-A do Regimento Interno deste E. Conselho Administrativo Fiscal.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, quanto à matéria acima referida.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os argumentos descritos abaixo:

DO CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

- para satisfazer a exigência de comprovação de dissídio jurisprudencial, invocam-se precedentes que, no caso de auto de infração (multa), aplicam como termo inicial o disposto no art. 173 do CTN. Vejamos as ementas dos acórdãos paradigmas na forma do art. 67, §9º do RICARF:

**Acórdão n.º 206-01.735**

*PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - ARTIGO 32, IV, § 5º E ARTIGO 41 DA LEI N.º 8.212/91 C/C ARTIGO 284, II DO RPS, APROVADO PELO DECRETO N.º 3.048/99 - OMISSÃO EM GFIP - DECADÊNCIA QUINQUENAL - SÚMULA VINCULANTE STF.*

*O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei no 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de 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".*

*Tratando-se de auto de infração, mesmo que decorrente da falta de informação do documento GFIP, aplicável o art. 173 do CTN. [...]*

**Acórdão n.º 2402--00.182**

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Data do fato gerador: 16/08/2006*

*GFIP. DADOS RELACIONADOS AOS FATOS GERADORES. INFRAÇÃO.*

*Constitui infração, punível na forma da Lei, a apresentação de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme disposto na Legislação.*

*DECADÊNCIA.*

*O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 8, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.*

*Recurso voluntário provido em parte.*

*- no tocante ao último paradigma, para que fique caracterizada a divergência, segue transcrição de parte do voto do Relator:*

*"(...)*

*Como não se trata de lançamento por homologação, pois não há recolhimentos há homologar, aplica-se a regra do lançamento de ofício, já que por ser autuação e não lançamento sua natureza será sempre de ofício.*

*Portanto: o direito de constituir o crédito extingue-se em cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento." [...]*

- existe, portanto, identidade fática entre o acórdão recorrido e os citados paradigmas. Enquanto a e. Câmara *a quo* aplicou, para efeito de contagem do prazo decadencial do auto de infração, o Código Tributário Nacional — CTN, na forma do seu art. 150, §4º, a então Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes e Segunda Turma da Quarta Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF manifestaram posição contrária, fazendo incidir, em hipótese semelhante, a norma do art. 173, I do CTN;

- dessa forma, estando demonstrada a divergência entre o aresto recorrido e as decisões paradigmas, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do presente recurso especial;

#### DOS FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO R. ACÓRDÃO

- no presente feito, impende destacar que não houve pagamento antecipado, mesmo porque se trata de auto de infração (penalidade), cujo lançamento será sempre de ofício, não por homologação;

- por conta disso, aplica-se como termo inicial da decadência o disposto no art. 173, inciso I do CTN;

- tratando-se de lançamento de multa, por meio de auto de infração, cujo lançamento será sempre de ofício, e não por homologação, não existe dispositivo legal que autorize deslocar o termo inicial da decadência para o fato gerador, devendo ser aplicada a regra geral do artigo 173, I do CTN;

- assim, aplicando a regra do artigo 173, I, do CTN, conclui-se que não ocorreu decadência;

#### DO PEDIDO

- em face do exposto, a Unido (Fazenda Nacional) requer o conhecimento e o provimento do presente recurso para que seja aplicado o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN**, o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 18/03/2016, deu seguimento ao recurso com base na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

Para melhor analisar o dissenso proclamado pela recorrente, impõe-se ver excertos dos votos condutores dos Acórdãos antepostos, com eventuais destaques acrescidos nesta propositura.

No Acórdão recorrido, no qual a decadência foi aplicada pela Câmara *a quo*, pontuou o voto condutor:

[...]

Já o primeiro paradigma fixou:

[...]

E, consoante voto condutor do 2º estalão paradigma:

[...]

Acrescente-se, ainda, que o primeiro paradigma subiu à apreciação da CSRF que, por sua 2ª Turma, em sessão de 27/06/2012, proclamou o Acórdão nº 9202-002.193, com o seguinte entendimento do voto vencedor em relação ao tema “decadência”:

[...]

Sem se aprofundar na discussão do tema, posto que inapropriado tal aprofundamento nesta análise cognitiva sumária, na qual só se visa aferir a existência de dissenso interpretativo da matéria, é de se concluir que a distensão invocada pela recorrente se fez presente, seja pela leitura das ementas dos arestos confrontados, seja, mais ainda, pelos pensamentos expostos nas razões de decidir de cada um deles, quando se visualiza a divergência de posições sobre a aplicação dos artigos 150, § 4º, ou, 173, I, ambos do CTN.

Pois bem, como o escopo do Recurso Especial é a uniformização da jurisprudência administrativa, e estando constatada a divergência suscitada, entendo cumpridos os preceitos estampados no artigo 67, do Anexo II, do vigente RICARF.

Assim, satisfeitos os requisitos de sua admissibilidade em relação à mencionada matéria, proponho seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional

Em 11/04/2016, a contribuinte foi intimada do despacho que deu seguimento ao recurso especial da PGFN, e, tempestivamente, em 26/04/2016, ela apresentou as contrarrazões ao recurso, com os argumentos descritos a seguir:

#### BREVE HISTÓRICO DOS FATOS

- trata o presente processo de auto de infração lavrado para exigir da recorrida multa de ofício de 75% do valor do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica ("IRPJ") relativo ao 4º trimestre de 1999;

- conforme já demonstrado no curso do processo, a recorrida procedeu ao recolhimento do referido IRPJ em atraso e com o acréscimo de juros de mora, tendo comunicado tal ato à Receita Federal por meio de denúncia espontânea protocolada na Delegacia da Receita Federal do Rio de Janeiro em 24/11/2004 (processo administrativo nº 10070.002178/2004-57);

- segundo a fiscalização, a denúncia espontânea não teria o condão de excluir a incidência da multa de mora e a falta do seu recolhimento importaria a aplicação da multa de ofício prevista nos artigos 43 e 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, conforme redação vigente à época da lavratura do AUTO;

- a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro ("DRJ/RJ"), por unanimidade de votos, julgou o AUTO totalmente improcedente. De acordo com a DRJ/RJ: (i) o prazo decadencial de 5 (cinco) anos para a exigência de eventual diferença entre os valores recolhidos pela recorrida e aqueles considerados devidos

pelas autoridades fazendárias teria se iniciado em 31/12/1999 (data do fato gerador) e terminado em 31/12/2004, conforme artigo 150, § 4º, do CTN3; e (ii) a recorrida somente teria sido intimada do AUTO em 07/10/2005;

- em face do referido acórdão, o Ilmo. Sr. Presidente da 2ª Turma da DRJ/RJ recorreu de ofício, tendo a 1ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, mantido a decisão de 1ª instância, nos seguintes termos (Acórdão nº 1102-000.493, proferido em 03/08/2011): [...];

- em 15/02/2013, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial sustentando, em síntese, que: (i) não houve pagamento antecipado, mesmo porque o processo trata de exigência de penalidade, cujo lançamento será sempre de ofício e não por homologação; e (ii) tratando-se de lançamento de ofício (e não por homologação), deveria ser aplicada a regra geral de decadência prevista no artigo 173, inciso I, do CTN (e não aquela estabelecida pelo 150, § 4º, do CTN);

#### DA NÃO OCORRÊNCIA DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL ESPECÍFICA AO PRESENTE CASO - ERRO COMETIDO PELA PROCURADORIA NA INDICAÇÃO DO DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL

- os paradigmas analisaram autos de infração lavrados para exigir o recolhimento de multa isolada por apresentação de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados insuficientes ou incorretos. Em outras palavras, trataram de lançamentos efetuados por conta de suposto descumprimento de obrigação acessória (obrigação de fazer);

- nada que equivalha à situação fática tratada no presente processo;

- como já informado, a recorrida recolheu IRPJ relativo ao 4º trimestre de 1999 após o transcurso do prazo legal e sem considerar a incidência de multa de mora. A fiscalização entendeu que os valores recolhidos seriam insuficientes porque a denúncia espontânea efetuada pela recorrida não teria o condão de excluir a referida multa de mora;

- ora, é fácil perceber que a situação fática tratada pelo acórdão recorrido tem por fundamento o recolhimento a menor de valores devidos ao Fisco, isto é, refere-se a suposto descumprimento de uma obrigação de dar (pagar) e não de uma obrigação de fazer (acessória), como aquela analisada pelos paradigmas. O não recolhimento de multa de mora em razão de pagamento de tributo em atraso jamais poderia configurar descumprimento de obrigação acessória (obrigação de fazer);

- não se pode confundir a multa aplicada por mero descumprimento de obrigação relativa à entrega de GFIP (obrigação acessória) com aquela em que a penalidade foi aplicada porque, após a análise dos valores apurados ("lançados") e recolhidos pelo contribuinte, o Fisco entendeu que eles não seriam suficientes;

- note-se, aliás, que os próprios votos proferidos pelos Conselheiros Relatores dos paradigmas são claros no sentido de que: (i) as multas analisadas não decorreriam do recolhimento a menor de valores, mas de descumprimento de obrigação acessória (obrigação de fazer); e (ii) por não haver análise (homologação) dos valores recolhidos pelo contribuinte (obrigação de dar), deveria ser aplicada a regra geral de decadência prevista no artigo 173, inciso I, do CTN (e não aquela estabelecida pelo 150, § 4º, do CTN, aplicável aos casos em que

há análise dos valores recolhidos pelo contribuinte). Vale transcrever os seguintes trechos dos votos proferidos pelos Relatores dos PARADIGMAS: [...];

- em vista do acima exposto, resta claro que os paradigmas não guardam relação com a situação fática tratada no presente processo e, portanto, não podem ser utilizados para fundamentar a divergência arguida pela recorrente em seu recurso especial;

- assim, a recorrida requer, desde já, que seja reformada a decisão proferida pelo Ilmo. Sr. Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF com a consequente inadmissão do Recurso Especial interposto pela recorrente;

#### DA DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO

- ainda que o recurso especial interposto pela recorrente venha a ser admitido, o que se faz apenas para argumentar, o acórdão recorrido deverá ser mantido por suas próprias razões;

- como já relatado, a recorrida efetuou o pagamento em atraso dos valores devidos a título de IRPJ/1999 (principal e juros de mora), deixando, todavia, de recolher qualquer valor a título de multa moratória por entender que dela estaria eximida em razão de sua denúncia espontânea (artigo 138 do CTN);

- o IRPJ é tributo sujeito a lançamento por homologação, isto é, no qual o sujeito passivo deve apurar e recolher antecipadamente os montantes que entenda devidos sob condição resolutória de ulterior homologação pelas autoridades fiscais;

- a recorrente alega que: (i) "não houve pagamento antecipado, mesmo porque se trata de auto de infração (penalidade), cujo lançamento será sempre de ofício, não por homologação"; e (ii) "por conta disso, aplica-se como termo inicial da decadência o disposto no art. 173, inciso I do CTN" (e não o estabelecido pelo artigo 150, § 4º, do CTN);

- nada mais equivocado. Como exaustivamente demonstrado, a recorrida efetuou o pagamento do valor do tributo que entendia devido, acrescido dos correspondentes juros de mora. Não houve falta de pagamento ou de declaração por parte da recorrida;

- a multa exigida pelo AUTO foi aplicada porque, após a análise dos valores apurados e recolhidos pela recorrida, as autoridades fazendárias entenderam que eles não seriam suficientes. Trata-se de típico processo de revisão de lançamento por homologação e, portanto, de aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º, do CTN. Repita-se, a multa exigida pelo AUTO decorre de suposto recolhimento a menor de valores devidos pelo contribuinte;

- a recorrente tenta sugerir que a exigência de multa de ofício decorreria de descumprimento de obrigação acessória, como nos casos colacionados como paradigmas para admissibilidade de seu Recurso Especial;

- não é demais repisar o que já se disse no capítulo anterior. É fácil perceber que a situação tratada no presente processo difere completamente da hipótese relativa à aplicação de multa por entrega de documentos com dados insuficientes ou incorretos. Em tais situações, não há nenhum procedimento de verificação dos valores apurados e recolhidos antecipadamente pelo contribuinte;

- não se pode confundir a multa aplicada por mero descumprimento de obrigação acessória (obrigação de fazer) com aquela em que a penalidade foi aplicada porque houve suposto recolhimento a menor de valores apurados e devidos pelo contribuinte (obrigação de dar);

- note-se, aliás, que o § 1º do artigo 113 do CTN é expresso ao afirmar que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto não só o pagamento do tributo, mas também de penalidade pecuniária;

- a multa de mora integra a obrigação principal, não podendo ser dela destacada. Uma vez que a multa de mora é um dos componentes (parcelas) da obrigação principal e esta foi declarada e paga espontaneamente pelo contribuinte, deve ser aplicado o prazo de decadência previsto no art. 150, § 4º, do CTN;

- o Superior Tribunal de Justiça ("STJ"), ao julgar o Recurso Especial nº 973.733/SC sob a sistemática dos recursos repetitivos de que trata o artigo 543-C do antigo Código de Processo Civil ("CPC"), entendeu que, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, havendo pagamento pelo contribuinte, a contagem do prazo decadencial para lançamento de eventual diferença deve seguir o que dispõe o artigo 150, § 4º, do CTN;

- importante ressaltar que, de acordo com o artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas proferidas pelo STJ na sistemática prevista no artigo 543-C do CPC deverão ser reproduzidas pelos Conselheiros no julgamento de recursos no âmbito do CARF;

- assim, tem-se que o prazo decadencial de 5 (cinco) anos para a exigência de eventual diferença entre os valores recolhidos pela recorrida e aqueles considerados devidos pelas autoridades fazendárias teve início em 31/12/1999 (data do fato gerador), encerrando-se em 31/12/2004. Em razão de a recorrida somente ter sido intimada do AUTO em 07/10/2005, não há dúvida de que operou-se a decadência do direito do Fisco de efetuar o lançamento em exame, razão pela qual deve ser mantido o acórdão recorrido;

#### CONSIDERAÇÕES FINAIS. MÉRITO.

- não obstante os argumentos acima expostos (Capítulos III e IV) e apenas para se resguardar da eventual possibilidade de este Colegiado aventar pronunciar-se acerca da questão de mérito sustentada em sua impugnação (que não foi apreciada pela DRJ/RJ nem pelo CARF), a recorrida não se furtará de sintetizar a seguir a total improcedência da multa que lhe foi exigida;

- o artigo 138 do CTN é expresso ao determinar que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, desde que acompanhada, se for o caso, pelo pagamento do tributo devido e dos correspondentes juros de mora;

- o referido artigo 138 do CTN não faz qualquer distinção entre a multa moratória e a de ofício. Além disso, é importantíssimo ressaltar que tanto a multa moratória como a de ofício têm a mesma finalidade, qual seja, a de punir o contribuinte faltoso. Ambas representam uma penalidade por descumprimento de obrigação tributária e, portanto, estão igualmente excluídas quando o contribuinte espontaneamente denuncia a sua infração;



- esse é o entendimento pacífico do STJ. Vale transcrever, exemplificativamente, o seguinte trecho do voto proferido pelo Exmo. Ministro Herman Benjamin no julgamento do AgRg no AREsp nº 687.689-RJ, ocorrido em 09/06/2015: [...];

- no mesmo sentido é a Súmula CARF nº 31: "Descabe a cobrança de multa de ofício isolada exigida sobre os valores de tributos recolhidos extemporaneamente, sem o acréscimo da multa de mora, antes do início do procedimento fiscal";

- note-se, ainda, que o dispositivo legal que fundamentou o AUTO veio a ser posteriormente alterado para excluir a possibilidade de aplicação de multa de ofício no caso de o contribuinte efetuar o recolhimento de tributo após o vencimento do prazo e sem acréscimo de multa moratória;

- com efeito, eis a redação do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, vigente à época da lavratura do AUTO: [...];

- o supra transcrito dispositivo legal foi expressamente alterado pela Lei nº 11.488, de 15/06/2007, passando a ter a seguinte redação: [...];

- como se percebe, a Lei nº 11.488/2007 excluiu a possibilidade de imposição de multa de ofício pelo não pagamento da multa de mora no recolhimento extemporâneo de tributo;

- não obstante tal alteração legislativa ter ocorrido após a lavratura do AUTO, deve ser aplicado ao caso o princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106 do CTN: [...];

- a jurisprudência do CARF já teve oportunidade de se manifestar nesse sentido, conforme se verifica da leitura do Acórdão nº 106-16.761, cuja ementa é abaixo reproduzida: [...];

- esse entendimento foi reiterado em diversos julgamentos posteriores, o que levou o CARF a editar a Súmula CARF nº 74: "Aplica-se retroativamente o art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, que revogou a multa de ofício isolada por falta de acréscimo da multa de mora ao pagamento de tributo em atraso, antes prevista no art. 44, § 1º, II, da Lei nº 9.430/96";

## DO PEDIDO

- por todo o exposto, pede e espera a recorrida: (i) seja reformada a decisão proferida pelo Ilmo. Sr. Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, negando-se seguimento ao Recurso Especial interposto pela recorrente ou; (ii) caso assim não se entenda, o que se faz apenas para argumentar, seja o referido recurso julgado improcedente e definitivamente cancelado o AUTO lavrado contra a recorrida.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Não há condições para conhecer do recurso especial da PGFN.

É procedente a preliminar de não conhecimento que a contribuinte apresentou em sede de contrarrazões.

No caso dos autos, a contribuinte efetuou recolhimento extemporâneo do IRPJ relativo ao 4º trimestre de 1999, sem o acréscimo da multa de mora.

O presente processo abrange lançamento da multa isolada que era prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996 (pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória).

Quanto à referida preliminar, a contribuinte alega:

- que a fiscalização entendeu que os valores recolhidos seriam insuficientes porque a denúncia espontânea efetuada pela recorrida não teria o condão de excluir a referida multa de mora;

- que a situação fática tratada pelo acórdão recorrido tem por fundamento o recolhimento a menor de valores devidos ao Fisco, isto é, refere-se a suposto descumprimento de uma obrigação de dar (pagar) e não de uma obrigação de fazer (acessória), como aquela analisada pelos paradigmas;

- que o não recolhimento de multa de mora em razão de pagamento de tributo em atraso jamais poderia configurar descumprimento de obrigação acessória (obrigação de fazer);

- que não se pode confundir a multa aplicada por mero descumprimento de obrigação relativa à entrega de GFIP (obrigação acessória) com aquela em que a penalidade foi aplicada porque, após a análise dos valores apurados ("lançados") e recolhidos pelo contribuinte, o Fisco entendeu que eles não seriam suficientes; e

- que os votos proferidos pelos Conselheiros Relatores dos paradigmas são claros no sentido de que: (i) as multas analisadas não decorreriam do recolhimento a menor de valores, mas de descumprimento de obrigação acessória (obrigação de fazer); e (ii) por não haver análise (homologação) dos valores recolhidos pelo contribuinte (obrigação de dar), deveria ser aplicada a regra geral de decadência prevista no artigo 173, inciso I, do CTN (e não aquela estabelecida pelo 150, § 4º, do CTN, aplicável aos casos em que há análise dos valores recolhidos pelo contribuinte).

Ao dar seguimento ao recurso especial, o despacho monocrático considerou como aspecto comum das decisões cotejadas, o fato de elas tratarem de aplicação de multa

isolada. O recorrido teria aplicado o prazo do art. 150, §4º, do CTN, enquanto os paradigmas teriam aplicado o prazo do art. 173, I, também do CTN.

Ocorre que os paradigmas, para aplicar o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN deram ênfase ao fato de o lançamento não envolver falta (ou insuficiência) de recolhimento, mas típico descumprimento de obrigação acessória (irregularidade na entrega da GFIP), senão vejamos:

#### **Acórdão paradigma nº 206-01.735**

[...]

No caso, a aplicação do art. 150, § 4º, é possível quando realizado pagamento de contribuições, que em data posterior acabam por ser homologados expressa ou tacitamente. Contudo, antecipar o pagamento de uma contribuição significa delimitar qual o seu fato gerador e em processo contíguo realizar o seu pagamento. Deve ser possível ao fisco, efetuar de forma, simples ou mesmo eletrônica a conferência do valor que se pretendia recolher e o efetivamente recolhido. Neste caso, a inércia do fisco em buscar valores já declarados, ou mesmo continuamente pagos pelo contribuinte é que lhe tira o direito de lançar créditos pela aplicação do prazo decadencial consubstanciado no art. 150, § 4º.

Porém no Auto de Infração em questão, estamos falando de aplicação de decadência quinquenal em lançamento que não envolve em princípio recolhimento, mas cumprimento de obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, qual seja entregar o documento GFIP. Portanto, nos casos de lavratura de auto de infração não entendo cabível a aplicação do art 150 § 4º, nem mesmo análise de existir ou não recolhimento, visto que os mesmos não se confundem, consistindo o recolhimento em obrigação principal e a elaboração e entrega do documento cumprimento de obrigação acessória, neste casos, há de ser aplicada a tese do art. 173 do CTN.

#### **Acórdão paradigma nº 2402-00.182**

[...]

Como não se trata de lançamento por homologação, pois não há recolhimentos há homologar, aplica-se a regra do lançamento de ofício, já que por ser autuação e não lançamento sua natureza sempre será de ofício.

Portanto: o direito de constituir o crédito extingue-se em cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento.

Os paradigmas não generalizaram a ideia de que a aplicação de multa isolada enseja sempre a contagem da decadência pelo art. 173, I, do CTN, independentemente do tipo de obrigação que foi descumprida.

Ao contrário, os paradigmas especificaram bem o contexto que, segundo eles, justificava a aplicação do referido prazo, e esse contexto não está presente na situação tratada pelo acórdão recorrido.

---

No caso do acórdão recorrido, a multa isolada era tão associada à constatação de pagamento insuficiente, que hoje em dia, após as alterações implementadas pela Lei 11.488/2007, este tipo de lançamento se dá pela imputação proporcional do pagamento, e não mais pela aplicação da referida multa isolada.

Aliás, se fosse o caso de conhecer do recurso, a multa isolada em questão não subsistiria, porque a lei a extinguiu. O CARF, inclusive, já editou duas súmulas a respeito disso: Súmula CARF nº 31 e Súmula CARF nº 74.

Mas em relação ao não conhecimento, o que precisa ser destacado é que não há paralelo entre os paradigmas e o acórdão recorrido, que permita a caracterização de divergência a ser sanada mediante processamento de recurso especial. O contexto específico que justificou as decisões paradigmas não está presente na situação tratada pelo acórdão recorrido.

Desse modo, voto no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial da PGFN.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo