



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16045.000365/2007-32
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9202-009.208 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 17 de novembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado HOSPITAL SAO LUCAS DE TAUBATE LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/04/2005

DECADÊNCIA. COMPETÊNCIA DO MÊS DE DEZEMBRO.

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Súmula CARF n.º 101).

Para as contribuições previdenciárias relativas à competência do mês de dezembro, o vencimento da obrigação se dá apenas no mês de janeiro, razão pela qual somente no ano subsequente terá início a contagem do prazo decadencial.

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. RETROATIVIDADE BENIGNA.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996. (Súmula CARF n.º 119).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para afastar a decadência em relação à competência 12/2001 e para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Súmula CARF n.º 119.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado(a)), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 2301-002.274, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF, em 24 de agosto de 2011, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 901:

DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO *DIES A QUO* NO CASO CONCRETO.

De acordo com a Súmula Vinculante n.º 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O dies a quo do referido prazo 6, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte Aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4.º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação nos quais haja pagamento antecipado em relação aos fatos geradores considerados no lançamento. Constatando -se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. Na ausência de pagamentos relativos ao fato gerador em discussão, é de ser aplicada esta última. (...).

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei n.º 11.941/2009, descumprimento de obrigação acessória punida com a multa de mora do art. 35 da Lei no 8.212/1991.

Revogado o dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, deve ser comparada à penalidade nesta prevista (art. 35 da Lei no 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei n.º 9.430/1996), para que retroaja, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, "c" do CTN).

Não há que se falar na aplicação do art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991 combinado com o art. 44, I da Lei n.º 9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível a comparação com multas de mesma natureza.

Contra a mencionada decisão foram opostos embargos de declaração que, consoante o Acórdão n.º 2402-005.925, de 6 de julho de 2017, restaram intempestivos, fls. 1.012.

No que se refere ao Recurso Especial, fls. 935 e seguintes, houve sua admissão, por meio do Despacho de fls. 962 e seguintes, para rediscutir: **a) contagem do prazo decadencial (competência de dezembro); e b) retroatividade benigna na aplicação da multa.**

Em seu **recurso, aduz a Procuradoria**, em síntese, que:

a) o impasse diz respeito à interpretação do art. 173, I, do CTN, em face do entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, ao julgar recurso representativo da controvérsia (Resp n.º 973.733/SC, Rel. Min. Luiz Fux), de

observância obrigatória pelos órgãos do CARF, por força do disposto no art. 62-A do RICARF, acrescentado pela Portaria MF n.º 586, de 21 de dezembro de 2010;

b) dúvidas não há de que a observância do art. 62-A do RICARF, diante do que decidiu o STJ no Resp n.º 973.733/SC, conduz à conclusão de que o termo inicial da decadência, segundo o art. 173, I, do CTN, corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

c) no caso dos autos, considerando a ausência de pagamento dos tributos, o prazo decadencial, atendendo à redação do art. 173, I do CTN, somente se iniciou em 01/01/2003 (e não em 01/01/2002), o prazo decadencial quanto a esse período-base anual se encerrou apenas em 31/12/2007. Como a notificação do contribuinte ocorreu em data anterior, 12/07/2007, não houve a decadência da competência de dezembro de 2001, pelo que deve ser reformado o acórdão lavrado pelo e. colegiado "a quo";

d) deve prevalecer, na hipótese de lançamento de ofício, configurada a falta ou recolhimento do tributo e/ou a falta de declaração ou declaração inexata, a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430/96, diante da literalidade do art. 35-A;

e) para se averiguar sobre a ocorrência da retroatividade benigna no caso concreto, a comparação entre normas deve ser feita entre o art. 35, da Lei n.º 8.212/91 em sua redação antiga (revogada) e o art. 35-A da LOPS.

Intimada, o Sujeito Passivo apresentou Contrarrazões, como se observa das fls. 983 e seguintes:

a) houve pagamento parcial das Contribuições no período autuado, o que enseja a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, sendo certo que tanto o acórdão, quando o Recurso Especial da Fazenda padecem de equívocos no que toca a aplicação correta da decadência do direito de lançar;

b) a jurisprudência do CARF dispõe que, para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo Contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida;

c) assim, inclusive com base na Súmula CARF n.º 99, a aplicação do artigo 173, I, do CTN não é correta no presente caso;

d) com relação à multa cominada, mostra-se incabível a comparação da multa de mora prevista na redação original do art. 35 da Lei 8.212/91 com aquela prevista no art. 35-A da mesma Lei, já que este novo dispositivo veicula a multa de ofício, a qual não existia na legislação previdenciária à época do lançamento;

e) a Fazenda pleiteia aplicação equivocada das alterações promovidas, tendo em vista que, antes da edição da MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/09, a multa aplicada nos casos de lançamento de ofício de créditos previdenciários era aquela prevista no art. 35, II, da Lei 8.212/91, qual seja, a multa de mora.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes os demais pressupostos de admissibilidade.

Como se extrai do Relatório Fiscal, fls. 134, o presente tem como objeto a exigência de obrigação principal, nos termos abaixo:

Este relatório fiscal é parte integrante da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD n.º 37.037.580-7, e refere-se a contribuições devidas à Seguridade Social, não recolhidas em épocas próprias, correspondentes à contribuição dos segurados, da empresa, para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, e as destinadas aos Terceiros, **incidentes sobre a remuneração de diversos médicos nas atividades / funções de Plantonistas; emissores de Laudos Eletrocardiográficos; Coordenadores de Setor; e Coordenadores do Conselho Interdepartamental**, cujos valores foram pagos através de "MAPAS DOS MÉDICOS" e contabilizados de forma global, sem mencionar as respectivas Notas Fiscais de Serviço (número e data de emissão), a trabalhadores tidos pela Contratante como prestadores de serviços terceirizados (empresários), porém considerados por esta fiscalização como autênticos segurados empregados da empresa, tendo em vista que prestam serviços de forma direta, habitual, remunerada, pessoal e subordinada à notificada.

Consoante narrado, foram submetidas à apreciação desse colegiado as seguintes matérias: a) contagem do prazo decadencial (competência 12/2001); e b) retroatividade benigna na aplicação da multa.

Observa-se que, da presente ação fiscal, tiveram origem os seguintes autos, fls. 132:

NFLD 370375858
NFLD 370375840
NFLD 370375831
NFLD 370375823
NFLD 370375815
NFLD 370375866
NFLD 370375807
NFLD 370375866
NFLD 370375807
NFLD 370375793
AI 370375785
AI 370375777
AI 370375769

Acerca da decadência, cabe destacar, apesar dos argumentos colacionados pela Recorrida quanto à existência de pagamento apto à atrair a decadência do art. 150, § 4º, do CTN, que a matéria admitida para análise limita-se à contagem do prazo decadencial com base no art. 173, I, do CTN.

Assim, considerando a premissa estabelecida na decisão *a quo* no sentido da ausência de antecipação de pagamento, e diante da cognição restrita à matéria admitida, a primeira controvérsia a ser apreciada refere-se à decadência da competência 12/2001.

Com a aplicação do Enunciado de Súmula CARF n.º 101 cumulado com o disposto no REsp 973.7333/SC, Rel. Min Fux, tem-se que o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos abaixo:

Súmula CARF nº 101

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, 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 imponible, 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). 5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001. 6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo. 7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Para as contribuições previdenciárias da competência dezembro, o vencimento da obrigação dá-se apenas no mês de janeiro, razão pela qual, apenas no ano subsequente terá início a contagem do prazo decadencial, quando aplicável a regra do art. 173, I do CTN.

Portanto, o lançamento somente poderia ser efetuado em janeiro de 2002, de modo que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido

efetuado é 1º de janeiro de 2003 e, tendo o Sujeito passivo sido cientificado em 2007, a competência não foi fulminada pela decadência.

Desse modo, assiste razão à Procuradoria Nacional, motivo pelo qual afastou a decadência da competência 12/2001.

No que se refere à **aplicação da multa (retroatividade benigna)**, não obstante as argumentações trazidas pela Recorrida, o CARF sedimentou o entendimento esposado no âmbito do Enunciado de Súmula CARF n.º 119, como segue:

Súmula CARF n.º 119

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

Nesse contexto, a Fazenda pleiteia o recálculo da multa mediante a comparação entre o art. 35, da Lei n.º 8.212/91, em sua redação antiga (revogada), e o art. 35-A da LOPS.

Pela leitura da Súmula anteriormente mencionada, verifica-se que assiste, parcialmente, razão à Recorrente em seus argumentos quanto à necessidade de recálculo da multa, nos termos do Enunciado.

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Procuradoria e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para afastar a decadência em relação à competência 12/2001 e para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Súmula CARF n.º 119.

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz