



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

Processo nº 10540.001709/2008-34
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-006.131 – 2ª Turma
Sessão de 24 de outubro de 2017
Matéria RETROATIVIDADE BENIGNA
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
MAFRIP - MATADOURO FRIGORÍFICO RIO PARDO S/A E OUTROS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/1998 a 30/06/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, 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.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

GUIA DE RECOLHIMENTO DO FGTS E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL (GFIP). CONFISSÃO DE DÍVIDA. DISPENSA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. ARCABOUÇO JURÍDICO DIVERSO. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO.

Não deve ser conhecido Recurso Especial de Divergência quando não restar demonstrado o dissídio jurisprudencial, em vista de recorrido e paradigma serem regidos por arcabouços jurídicos diversas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em Exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocado) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata-se de NFLD, DEBCAD: 37.018.264-2, lavrado contra o contribuinte identificado acima, consolidado em 17/10/2006, no valor de R\$ 619.962,52 (Seiscentos e dezenove mil, novecentos e sessenta e dois reais, e cinquenta e dois centavos), em razão da empresa ter infringido o dispositivo previsto no artigo 32, inciso IV, parágrafo 5º da Lei nº 8.212/91, c/c o art. 225, inciso IV, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

De acordo com o Relatório Fiscal, a NFLD alberga as contribuições previdenciárias, referentes à cota patronal dos segurados empregados e contribuintes individuais, a parcela dos Terceiros e a contribuição para o financiamento do SAT, correspondentes ao período de 06/1998 a 06/2006, conforme demonstrado nos Levantamentos DAL, DG1, FDN, LCF, LCT, ND1 e ND2, todos devidamente pormenorizados no Relatório Fiscal da NFLD, correspondendo às contribuições incidentes sobre os pagamentos efetuados em favor dos segurados empregados e contribuintes individuais que prestaram serviços ao sujeito passivo.

Ainda de acordo com o relatório Fiscal, a apuração das contribuições foi feita com base nos valores declarados em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, nas folhas de pagamento, no 13º salário pago menos os pagamentos efetuados através das Guias da Previdência Social – GPS, ressaltando que foi considerado o LDC – Lançamento de Débito Confessado – nº 35.237.636-8 em que o contribuinte reconheceu e parcelou apenas as contribuições sobre a remuneração paga aos segurados empregados conforme folha de pagamento.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Secretaria da Receita Previdenciária em Vitória da Conquista/BA julgado o lançamento procedente, mantendo o crédito tributário na sua integralidade.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 09/09/2014, foi dado provimento parcial ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2403-002.685 (fls. 1.034/1.073), com o seguinte resultado: *"ACORDAM os membros do Colegiado, nas Preliminares: por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso reconhecendo a decadência das competências de 01/1999 a 09/2001, com base na regra do artigo 150, § 4º do CTN. No Mérito: (i) Por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para excluir do pólo passivo da autuação BERTIN LTDA, imputada como responsável solidária, ante a ausência de demonstração de prática comum do fato gerador. Votaram pelas conclusões os conselheiros Ivacir Julio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Elfas Cavalcante Lustosa Aragão Elvas, Daniele Souto Rodrigues e Carlos Alberto Mees Stringari. (ii) Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa de mora em relação ao valor remanescente, de acordo com o disposto no art. 35 caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/09 (art. 61 da Lei nº 9.430/96). Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa. (iii) Pelo voto de qualidade manter o levantamento DG1 Declarado em GFIP. Vencidos os conselheiros Marcelo Magalhães Peixoto(relator), Ivacir Julio de Souza e Daniele Souto Rodrigues. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari".* O acórdão encontra-se assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/1998 a 30/06/2006

PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial das Contribuições Previdenciárias é de 05 (cinco) anos, nos termos do art. 150, §4º do CTN, quando houver antecipação no pagamento, mesmo que parcial, por força da Súmula Vinculante nº 08, do Supremo Tribunal Federal.

TAXA SELIC. SÚMULA 03.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

GFIP. CONFISSÃO DE DÍVIDA. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A declaração de nulidade de atos processuais depende da demonstração do efetivo prejuízo, o que não restou comprovado neste processo.

Possível o lançamento de ofício de valores já declarados pelo contribuinte.

MULTA. RECÁLCULO. MP 449/08. LEI 11.941/09. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Antes do advento da Lei 11.941/09, não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento a mora. No que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação do princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, no momento do pagamento.

GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. PESSOA JURÍDICA. PRESSUPOSTOS. COMPROVAÇÃO DA PRÁTICA COMUM DO FATO GERADOR. INOCORRÊNCIA.

Apenas existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional, em 05/02/2015, para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, em 04/03/2015, o presente Recurso Especial (fls.1.075/1.086). Em seu recurso visa a reforma do acórdão recorrido em relação ao cálculo da multa mais benéfica ao contribuinte.

Ao Recurso Especial da Fazenda Nacional foi dado seguimento, conforme Despacho nº 2400-005, da 4ª Câmara, de 23/03/2015 (fls.1.089/1.093).

A Fazenda Nacional, em suas alegações, requer seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 32, §6º, ou do art. 32-A, da Lei nº 8.212/91 (dependendo qual dos dois é mais benéfico ao contribuinte), em detrimento do art. 35-A, do mesmo diploma legal, para que seja esposada a tese de que a autoridade preparadora deve verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica: se a soma das duas multas anteriores (arts. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou a do art. 35-A da MP nº 449/2008.

Cientificado do Acórdão nº 2403-002.685, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade admitindo o Resp da PGFN em 14/08/2015 (sexta-feira), o contribuinte apresentou, tempestivamente, em 31/08/2015, Recurso Especial da parte que lhe foi desfavorável (fls.1.141/1.190) e contrarrazões (fls.1.102/1.138). Em seu recurso requer seja declarada improcedente a autuação, anulando-se o auto de infração objeto do presente processo.

Ao Recurso Especial do Contribuinte foi dado seguimento, conforme Despacho s/nº, da 4ª Câmara, de 07/06/2016 (fls.1.199/1.202).

Em seu Recurso Especial, a Recorrente alega:

- - que tanto a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) são consideradas confissão de dívida e, consequentemente, os débitos nelas declarados prescindem do lançamento de ofício, tendo em vista que tais declarações não só informam a existência do débito tributário, como constituem

definitivamente os tributos ali declarados – é o que diz a IN SRFB 1.120/2010 e o art. 225 do Decreto nº 3.048/99, que prevêem a natureza jurídica de confissão de dívida da DCTF e da GFIP, de forma a reconhecê-las como instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário nelas confessado; assim é que, os débitos tributários declarados em DCTF e GFIP, se não pagos pelo contribuinte, podem ser imediatamente encaminhados pela Receita Federal para inscrição em Dívida Ativa, sendo desnecessária a lavratura do auto de infração.

- - que a Receita Federal, corroborando tal entendimento, apresentou a Solução de Consulta Interna nº 3 da COSIT, de 25/02/2013, por meio do qual promove a lógica equiparação da DCTF a GFIP, e afirma que ambas se tratam de instrumentos de confissão de dívida.
- - que a mencionada solução de Consulta elucida, ainda, que se faz necessária a lavratura do auto de infração ou notificação de lançamento nas hipóteses em que a constituição do débito tributário não se formaliza por meio de GFIP, ressalvada a confissão do débito mediante Lançamento do Débito Confessado (LDC) ou parcelamento.
- - que a partir da publicação do IN 1.434, de 21/01/2014, as Soluções de Consulta COSIT passaram a ter efeito vinculante no âmbito da Receita Federal; e que este é, inclusive, o entendimento da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual assentou sua jurisprudência no sentido de determinar que somente os tributos não exigíveis por meio de DCTF devem ser objeto de lançamento de ofício, pois a declaração possui caráter de confissão de dívida e, conseqüentemente, é instrumento hábil e suficiente para a constituição do débito tributário, sendo desnecessário o lançamento de ofício (acórdão 1402-000.468 de 2011).
- - que esse mesmo entendimento foi inclusive registrado na Súmula CARF nº 52, *verbis*:

Súmula CARF nº 52. Os tributos objeto de compensação indevida formalizada em Pedido de Compensação ou Declaração de Compensação apresentada até 31/10/2003, quando não exigíveis a partir de DCTF, ensejam o lançamento de ofício.

- - que no âmbito do Poder Judiciário, a orientação é a mesma, como consta na Súmula 436 do STJ, que pacifica o entendimento judicial no sentido de que a entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o débito tributário, sendo dispensada qualquer outra providência pelo Fisco quanto à constituição do débito tributário.

Em suas contrarrazões, o contribuinte alega que, ao examinar os argumentos suscitados no Recurso Especial, verifica-se que estes têm como base a IN SRF nº 1.027/2010, em ofensa ao art. 106 do CTN; traz todo o voto do Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto sobre a recálculo da multa de mora, aplicando o princípio da retroatividade benigna, com aplicabilidade para os atos não definitivamente julgados, como o presente e diz que o mesmo não merece reparos; argumenta que o entendimento do STJ é pacífico nesse sentido, assim como o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, trazendo alguns julgados do STJ e um da CSRF.

Ressalta que o Recurso Especial da Fazenda Nacional não merece provimento, na medida em que, na aferição da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites, mas que antes de tudo, é necessário que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, e, portanto, sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta; que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista em lei vigente ao tempo da sua prática; e que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar qual a situação mais benéfica ao contribuinte.

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional, em 09/06/2016, para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional apresentou, tempestivamente, em 16/06/2016, suas contrarrazões (fls.1.204/1.210).

Em suas contrarrazões, a Fazenda Nacional, preliminarmente, argumenta:

- que o Recurso Especial interposto pelo contribuinte não deve ser admitido, porque, as circunstâncias de fato que norteiam o paradigma apresentado não são as mesmas e, ainda, que as legislações interpretadas em ambos os acórdãos são completamente diferentes.
- Ressalta que, no presente caso, se está diante de Auto de Infração para a constituição de crédito de contribuição previdenciária, em relação a um dos levantamentos cujos valores foram declarados em GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social; enquanto que no acórdão paradigma, se está a discutir lançamento da diferença entre os valores de COFINS escriturados e os declarados, em razão do indeferimento de pedidos de compensação de créditos de COFINS decorrente da incidência na venda a varejo de gasolina automotiva ou de óleo diesel adquiridos diretamente da distribuidora
- Diz que, no presente caso, discute-se a natureza de confissão de dívida da GFIP e a necessidade de lançamento, enquanto que no acórdão recorrido se está tratando da natureza de confissão de dívida da DCTF; e ainda, que a referidas declarações, DCTF e GFIP, são distintas, têm funções distintas e são regulamentadas por legislações distintas.
- Observa que está expressamente contido no Regimento interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, que não será admitido recurso que não aponte expressamente a legislação que está sendo violada ou cujo paradigma não tenha dado interpretação diferente à mesma legislação tributária, *verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar de forma objetiva qual a legislação que está sendo interpretada de forma divergente.

- Conclui que a decisão recorrida analisa legislação tributária diferente daquela que fundamenta o acórdão paradigma, e, portanto, o recurso

deve ser prontamente inadmitido, conforme dispositivos do RICARF acima transcritos.

- Em relação ao mérito, lembra que o contribuinte baseia seu recurso na jurisprudência do STJ segundo a qual seria desnecessário o lançamento de ofício, formalizado em auto de infração, para os casos em que o contribuinte informa o débito tributário em declaração que tenha a natureza de confissão de dívida; e então argumenta que “*ser desnecessário*” não implica, em absoluto, a “*improcedência*” ou a “*proibição*” do lançamento tributário.
- Ressalta, portanto, que o fato dos créditos terem sido declarados em GFIP pelo contribuinte não impede a sua constituição através do lançamento; e que este, segundo a jurisprudência do STJ, apenas se torna desnecessário, uma vez que o crédito já estaria confessado e constituído através da GFIP, não significando que o fisco não pode lançar ou que estaria proibido de lançar.
- Acrescenta que a constituição do crédito tributário por meio de auto de infração, seguindo os ritos do PAF, não trouxe qualquer prejuízo à contribuinte; ao contrário, propiciou a ela a possibilidade de se abrir o litígio, diferentemente da inscrição direta na DAU, procedimento que não abre as possibilidades de defesa à contribuinte.
- Diz, ainda, que a atividade obrigatória e vinculada da autoridade fiscal - determinada pelo art. 142 do CTN - obriga ao lançamento, restando protegidos os direitos do contribuinte pela suspensão dos procedimentos de exigência concreta do crédito tributário pela existência de alguma das outras causas elencadas no art. 151 do CTN.
- Por fim, alega que, como muito bem salientado pelo voto vencedor do julgado recorrido, tal procedimento encontra-se em harmonia com as decisões e a Súmula nº 436 do STJ, que prescreve:
 - *Súmula 436: "A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco".*
- Requer, assim, seja porque não há proibição, seja porque não há prejuízo, que o lançamento de ofício seja mantido, nos seus exatos termos.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora.

Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Pressupostos De Admissibilidade

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido, conforme Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, fls. 1089. Assim, não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento e concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão.

Do mérito

Aplicação da multa - retroatividade benigna

Quanto ao questionamento sobre a multa aplicada, a qual deseja o recorrente ver reformado o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 32-A, da Lei n.º 8.212/91, entendo que razão assiste ao recorrente.

Cinge-se a controvérsia às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei n.º 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo.

A solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transcrito:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

De início, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime** pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art.

61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE 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, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

A comparação de que trata o item anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada no AIOA somado com a multa aplicada na NFLD/AIOP não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei

nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal - deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“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.”

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata “

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.

No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

- Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou*
- Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor da multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.

Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Cumpre ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

Neste passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº

11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou

II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Em face ao exposto, dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

Recurso Especial do Sujeito Passivo

O Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, fls. 1199. Contudo, considerando que a PGFN traz argumentação acerca do conhecimento do recurso especial, passo a melhor apreciar a questão.

Do Conhecimento

Em relação ao conhecimento, assim argumenta a PGFN:

(...) que o Recurso Especial interposto pelo contribuinte não deve ser admitido, porque, as circunstâncias de fato que norteiam o paradigma apresentado não são as mesmas e, ainda, que as legislações interpretadas em ambos os acórdãos são completamente diferentes.

Ressalta que, no presente caso, se está diante de Auto de Infração para a constituição de crédito de contribuição previdenciária, em relação a um dos levantamentos cujos valores foram declarados em GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social; enquanto que no acórdão paradigma, se está

a discutir lançamento da diferença entre os valores de COFINS escriturados e os declarados, em razão do indeferimento de pedidos de compensação de créditos de COFINS decorrente da incidência na venda a varejo de gasolina automotiva ou de óleo diesel adquiridos diretamente da distribuidora Diz que, no presente caso, discute-se a natureza de confissão de dívida da GFIP e a necessidade de lançamento, enquanto que no acórdão recorrido se está tratando da natureza de confissão de dívida da DCTF; e ainda, que as referidas declarações, DCTF e GFIP, são distintas, têm funções distintas e são regulamentadas por legislações distintas.

Observa que está expressamente contido no Regimento interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, que não será admitido recurso que não aponte expressamente a legislação que está sendo violada ou cujo paradigma não tenha dado interpretação diferente à mesma legislação tributária, verbis:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar de forma objetiva qual a legislação que está sendo interpretada de forma divergente.

Conclui que a decisão recorrida analisa legislação tributária diferente daquela que fundamenta o acórdão paradigma, e, portanto, o recurso deve ser prontamente inadmitido, conforme dispositivos do RICARF acima transcritos.

Em relação ao conhecimento, entendo que razão assiste a Fazenda Nacional, quando questiona o cumprimento dos requisitos. Primeiramente cumpre esclarecer que o recurso especial foi interposto em 31/08/2015, tendo sido a admissibilidade realizada em 07/06/2016, ou seja, já sob à égide das regras regimentais impostas pela Portaria 343, de 09 de junho de 2015 que aprovou o Regimento Interno do CARF.

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar de forma objetiva qual a legislação que está sendo interpretada de forma divergente.

Ou seja, conforme deixa claro o dispositivo acima destacado, a divergência nasce da interpretação pelas turmas do colegiado de dispositivo legais, dessa forma, só há que se falar em interpretação divergente se, a luz de uma mesma legislação, foram adotados entendimentos diversos, o que não se mostra possível no caso concreto. Para que possamos identificar a existência da suposta normalmente faz-se o seguinte teste. Submetendo o acórdão recorrido ao colegiado que proferiu o acórdão paradigmático é possível inferir que se chegaria ao mesmo resultado do paradigma. No presente caso, fica fácil responder a essa indagação: "Não", pois em momento algum o colegiado do acórdão paradigma apreciou a legislação que

consubstanciou o recorrido, ou seja, o colegiado do paradigma não apreciou se a GFIP constituiria confissão de dívida o que tornaria impossível lançamento de ofício de fatos geradores nela descritos.

Ademais, não fosse a aplicação de legislações diversas o primeiro pressuposto descumprido, destaca-se que ao adentrarmos no recurso especial do contribuinte, embora tenha argumentado acerca da impossibilidade de lançamento em existindo declaração em GFIP, em momento algum traz o recorrente a indicação precisa da legislação interpretada de forma diversa pelo colegiados em obediência ao RICARF. Na verdade, isso seria uma missão praticamente impossível, já que as normas que disciplinam as duas matérias não serem as mesmas. Por fim, importante esclarecer que aceita-se a apresentação de paradigma de tributo distinto, quando se trata de matéria de ordem geral, por exemplo decadência, nulidade, competência, porém quando a matéria a ser discutida possui normativo específico, só é possível identificar divergência sobre um mesmo arcabouço jurídico.

Face o exposto, encaminho por NÃO CONHECER do Recurso Especial do Sujeito Passivo, face a impossibilidade de demonstração da legislação interpretada de forma diversa.

Conclusão

Face o exposto, voto no sentido de CONHECER do Recurso Especial Da Fazenda Nacional, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009. Em relação ao Recurso Especial do Sujeito Passivo, voto por NÃO CONHECÊ-LO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira