



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

**Processo n°** 15586.000482/2007-16  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9202-005.480 – 2ª Turma  
**Sessão de** 24 de maio de 2017  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** FERTILIZANTES HERINGER S.A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/08/1998 a 30/09/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência quando não resta demonstrado o pré-questionamento da matéria recorrida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Patrícia da Silva (relatora), que conheceu do recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva - Relatora.

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de

Souza Lima Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

## Relatório

Cuida-se de Recurso Especial do Contribuinte interposto contra o Acórdão nº 2302003.162, que restou assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/08/1998 a 30/09/2006*

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 150, §4º DO CTN. ART. 62-A DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.*

*O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91. Incidência da norma tributária prevista no art. 150, §4º do CTN.*

*Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no §4º do art. 150 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 no auto de infração. Súmula CARF nº 99.*

*Encontra-se finado pela homologação tácita parte do direito do Fisco de constituir o crédito tributário decorrente dos fatos geradores objeto da presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito NFLD.*

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS PAGA EM DESACORDO COM A LEI. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.*

*Os valores auferidos por segurados obrigatórios do RGPS a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando pagos ou creditados em desconformidade com a lei específica, integram o conceito jurídico de Salário de Contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social.*

*Recurso Voluntário Negado*

*Recurso de Ofício Negado*

Na origem, trata-se de impugnação (e-fls. 209/230) contra o Auto de Infração nº 37.048.108-9, lavrado em 05/07/2007, que tem por contribuições previdenciárias destinadas A Seguridade Social, 41 correspondentes A parte da empresa, financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência laborativa decorrentes dos riscos ambientais do

trabalho, e As destinadas a Outras Entidades e Fundos (Terceiros), incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, abrangendo o período de 08/1998 a 09/2006, no valor de R\$ 2.812.485,70 (dois milhões, oitocentos e doze mil e quatrocentos e oitenta e cinco reais e setenta centavos).

O acórdão nº 13-20.822 da DRJ julgou procedente em parte o lançamento, por acolher a prejudicial de mérito de decadência arguida, mas com fundamento na súmula vinculante nº 8 do STF, e observada a regra do art. 173, I, do CTN (e-fls. 346/363).

Inconformado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 384/402) arguindo que operou a decadência do direito de lançar contribuições referentes ao período anterior a julho de 2002 na presente NFLD, bem como que, no mérito, restou demonstrada a insubsistência da autuação, uma vez que busca que a empresa pague valores que são devidos, de forma que é cabal e irrefutável a insustentabilidade jurídica da notificação fiscal de lançamento de débito ora questionada, razão pela qual se requer seja reformado o acórdão ora combatido, para que seja a presente notificação fiscal de lançamento de débito declarada nula/anulada.

O acórdão nº 2301-02.809 julgou nula a decisão da DRJ impugnada pelo contribuinte, pois a autoridade julgadora de primeira instância não tem competência para exonerar, do débito, sem recorrer de ofício ao CARF, valores superiores ao estabelecido nos normativos legais que tratam da matéria (e-fls. 410/415). Diante disso, a DRJ proferiu novo acórdão no qual julgou-se procedente em parte a impugnação, mantendo-se parcialmente o crédito tributário (e-fls. 425/435).

Permanecendo inconformada a contribuinte apresentou novo recurso voluntário às e-fls. 441/453. Em virtude do valor exonerado houve também a interposição de recurso de ofício.

Tanto o recurso de ofício como o recurso voluntário forem improvidos, nos termos do acórdão nº 2302003.162 (e-fls. 463/490).

Contra a referida decisão, a contribuinte interpôs Recurso Especial alegando que o acórdão contrariou precedentes deste Conselho (e-fls. 498/509), apontando como paradigma os Acórdãos nº 2803-00.151 e nº 2403-00.203.

Ao final, requer a reforma do julgado para que seja determinada a retroatividade benigna da nova sistemática de multas das contribuições previdenciárias e determinando-se, ainda, que a comparação para apuração da penalidade menos severa limite-se à multa de mora, afastando-se qualquer aplicação e multa de ofício.

Em sede de exame de admissibilidade foi dado seguimento ao recurso para ser discutida a aplicação de forma retroativa da nova sistemática de aplicação de multas trazida pela Lei nº 11.941/2009, sendo considerado apenas o acórdão nº 2803-00.151 como paradigma, na medida em que o acórdão de nº 2403-00.203 também indicado não teve o inteiro teor juntado, bem como foi reformado pelo acórdão nº 9202-003.183 (e-fls. 549/552).

Nas contrarrazões recursais, a Fazenda Nacional requer preliminarmente a rejeição do recurso por entender que não foi a matéria prequestionada, e caso não acolhida a preliminar que seja negado seguimento ao recurso, mantendo-se o acórdão anterior (e-fls. 554/565).

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

Na interposição do presente recurso, foram observados os pressupostos gerais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Com relação à preliminar suscitada pela Fazenda Nacional, entendo que não deve ser acolhida visto que a matéria tanto foi trazida pelo contribuinte no momento oportuno, como foi objeto da decisão recorrida de forma expressa, razão pela qual é cabível a impugnação pelo contribuinte. Assim, superada a preliminar, passo à análise do mérito recursal.

A lide tem como objeto a multa a ser aplicada no descumprimento de obrigações principais e obrigações acessórias previdenciárias, cujos fatos geradores ocorreram antes da entrada em vigor da MP nº 449/2008.

Antes de analisar o debate em questão, importante tecer algumas considerações sobre a sistemática da Lei nº 8.212/91 no tocante à penalidade pelo descumprimento das obrigações (principais e acessórias) sob a ótica do princípio da retroatividade benigna.

Como se sabe, a MP nº 449/2008 trouxe relevantes alterações na sistemática das multas aplicáveis. Antes de sua entrada em vigor, o descumprimento das obrigações principais era penalizado da seguinte forma: - As obrigações declaradas em GFIP, mas pagas em atraso, eram sancionadas com multa variável entre 8% a 20%, de acordo com o art. 35, I, da Lei nº 8.212/91 (redação anterior à MP nº 449/2008); - As obrigações que não tinham sequer sido lançadas em GFIP, cujos lançamentos se deram de ofício pela autoridade fiscal, eram punidas com a multa variável entre 24% a 50%, nos termos do art. 35, II, da mesma Lei. Caso os créditos fossem incluídos em dívida ativa, a multa aplicável era de 60% a 100%, conforme o inciso III.

Em que pese ambas as multas serem denominadas de “multa de mora”, os percentuais diferenciavam-se pela existência de uma prévia declaração do tributo ou pelo lançamento de ofício.

A nova sistemática trazida pela MP nº 449/2008 estabeleceu uma distinção mais visível entre as multas, denominando de multa de mora a multa incidente sobre as obrigações já declaradas em GFIP, mas pagas em atraso, e de multa de ofício as obrigações lançadas de ofício pela autoridade fiscal, objetivando abrandar a multa de mora e aplicar uma penalidade mais severa às obrigações lançadas de ofício.

Desta forma, a multa pelo pagamento em atraso das obrigações já declaradas (anteriormente prevista no art. 35, I) passou a ser de 0,33% ao dia, limitada a 20%, nos termos do atual art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91, que faz remissão ao art. 61, da Lei nº 9.430/96. Já para as obrigações lançadas de ofício, a multa (antes prevista no art. 35, II) passou a ser fixa, de 75%, nos termos do art. 35-A, da mesma Lei, que faz remissão ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Quanto às obrigações acessórias, o descumprimento das obrigações era penalizado com as multas previstas no art. 32, §§ 4º, 5º e 6º, da Lei nº 8.212/91. A MP nº 449/2009 revogou os referidos dispositivos, instituindo a multa do art. 32-A, da mesma Lei, que é de “R\$ 20,00 (vinte reais) para o grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas” e “de 2% 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)”.

Como se observa, em determinados pontos a nova sistemática foi mais benéfica ao contribuinte, mas em outros estabeleceu multa mais severa. Assim, para o cálculo das multas incidentes sobre fatos geradores ocorridos antes da entrada em vigor da MP nº 449/2008, mas realizado após 12/2008, deve-se levar em conta o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, do CTN.

Assim, sob a ótica do referido princípio, as multas de fatos geradores ocorridos antes de 03/12/2008, mas aplicadas posteriormente a essa data, devem ser calculadas **comparando a legislação anterior com a atual**, isto porque a Lei nº 8.212/91 é clara ao estabelecer penalidades distintas para o descumprimento das obrigações principais declaradas e pagas em atraso (multa de mora do art. 35, *caput*), para as obrigações principais lançadas de ofício (multa de ofício do art. 35-A) e para o descumprimento de obrigações acessórias ( multa do art. 32-A).

Todavia, a Receita Federal vem adotando posicionamento no sentido da aplicação de uma **multa única** quando houver descumprimento de obrigações principais e acessórias, por entender ser a sistemática mais favorável ao contribuinte, em virtude da proibição do *bis in idem*.

Desta forma, para o cálculo das multas por descumprimento das obrigações previdenciárias, o Fisco vem adotando a seguinte sistemática, de acordo com o art. 476-A, da Instrução Normativa RFB 971/2009, vejamos:

*Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)*

*I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)*

*a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)*

*b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)*

*II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)*

*§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º 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. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)*

Observa-se, portanto, que ao instituir uma **multa única**, deixa-se de estipular qualquer comparação entre os dispositivos anteriores e atuais da Lei nº 8.212/91, considerando-se viável a aplicação da multa de ofício de forma generalizada.

Em julgados anteriores, vinha adotando o posicionamento de que, em respeito ao art. 106, do CTN, na execução do julgado a autoridade fiscal deverá verificar a situação mais benéfica ao contribuinte a partir da comparação entre as multas anteriormente previstas nos arts. 35, I e II, e 32, com as multas atuais dos arts. 35, *caput*, 35-A e 32-A, de acordo com a natureza da infração cometida.

Isto porque, entendo que não é possível admitir que a penalidade por descumprimento de obrigação acessória seja estabelecida de uma forma quando aplicada de forma isolada e de forma distinta quando cumulada com multa referente à obrigação principal, pois não há previsão legal nesse sentido. À Receita Federal cabe implementar meios para recalcular os débitos de forma a aplicar a penalidade mais benéfica ao contribuinte, comparando os dispositivos da lei anterior ao atual, e não criar condições prejudiciais aos contribuintes.

Ressalvada minha tese sobre a questão, constata-se que o meu posicionamento diverge da posição deste colegiado, que em outros julgados tem se manifestado quase à unanimidade, não fosse o voto divergente da ora relatora, no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda, razão pela qual modifico o meu posicionamento para me adequar à jurisprudência deste Conselho.

Diante do exposto, **CONHEÇO do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e no mérito NEGOU provimento**, para que seja mantido o acórdão recorrido na parte em que determinou a aplicação da multa prevista no art. 35 com redação original da Lei nº 8.212/91, permitindo que a Fazenda Nacional realize a aferição acerca da opção mais benéfica, nos moldes requeridos pela Recorrente, a saber:

- a soma das duas multas, aplicadas nos Autos de Infração de descumprimento de obrigações principais e acessórias; ou

- a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de contribuição, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Patrícia da Silva

## Voto Vencedor

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Redator designado

Pelo que consta no processo quanto a sua tempestividade, às devidas apresentação de paradigmas e indicação de divergência, o Recurso atende a estes requisitos de admissibilidade quanto à matéria admitida.

Todavia, quanto ao requisito de pré-questionamento, previsto no art. 67, §5º. do Anexo II ao Regimento Interno deste CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, com a devida vênua ao despacho de admissibilidade de e-fls. 549 a 552, creio que o referido deva sofrer nova análise.

Explico. Entendo, em linha com a Súmula STJ nº. 211, baseada na legislação processual vigente à época da interposição do Recurso (CPC/1973), restar o referido requisito cumprido somente quando a questão jurídica (ou, mais propriamente, a categoria jurídica) que se elege como matéria recorrida tenha sido objeto de análise pela decisão recorrida, seja quando da decisão originalmente prolatada, seja, ainda, quando da eventual posterior decisão integrativa proferida em sede de embargos declaratórios, ressalvando-se aqui, ainda que não admitidos ou rejeitados, conforme entende a maioria deste Colegiado, a partir da edição do art. 1.025 do novo CPC e de sua aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal.

A propósito:

### **REsp 1.390.617/SC**

*RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL PENAL. CRIMES DE ESTUPRO DE VULNERÁVEL, SATISFAÇÃO DE LASCÍVIA MEDIANTE PRESENÇA DE CRIANÇA OU ADOLESCENTE, FAVORECIMENTO DA PROSTITUIÇÃO DE VULNERÁVEL, AMEAÇA, COAÇÃO NO CURSO DO PROCESSO E CONTRAVENÇÃO PENAL DE FORNECER BEBIDAS ALCOÓLICAS A MENOR DE IDADE. OPOSIÇÃO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PARA FINS DE PREQUESTIONAMENTO. SUPOSTA VIOLAÇÃO AO ART. 619 DO CPP. INEXISTÊNCIA. PROVAS OBTIDAS NA FASE INQUISITORIAL, LACRADAS E EXCLUÍDAS EM DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO JULGAMENTO DA RCL 12.484/DF. INSUBSISTÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A DENÚNCIA E SUBSEQUENTE CONDENAÇÃO DELA DECORRENTE. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL RECONHECIDO. RECURSO PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA EXTENSÃO, PROVIDO, PREJUDICADAS AS DEMAIS QUESTÕES.*

*1. Entende-se como prequestionada a matéria que foi objeto de análise e decisão do acórdão recorrido, sendo despcienda a referência expressa a dispositivo de lei federal (prequestionamento explícito), bastando que a questão jurídica tenha sido efetivamente decidida na instância a quo (prequestionamento implícito).*

(...)

**REsp 1283930/SC**

*PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. **DECISÃO RECORRIDA** PUBLICADA NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. AUSÊNCIA DE **PREQUESTIONAMENTO**. SÚMULA N. 211/STJ. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. INADMISSIBILIDADE. SÚMULA N. 7 DO STJ. **DECISÃO MANTIDA**.*

*1. A simples indicação do dispositivo legal tido por violado, **sem que o tema tenha sido enfrentado pelo acórdão recorrido**, mesmo após a oposição de embargos declaratórios, obsta o conhecimento do recurso especial, por **falta de prequestionamento**. Incidência da Súmula n. 211/STJ. (grifei)*

*2. O conhecimento do recurso especial, interposto com fundamento na alínea "c" do permissivo constitucional, exige a indicação do dispositivo legal objeto de interpretação divergente e a demonstração do dissídio, mediante a verificação das circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados e a realização do cotejo analítico entre elas, nos moldes exigidos pelos arts. 255, §§ 1º e 2º, do RISTJ e 541, parágrafo único, do CPC/1973.*

*3. O recurso especial não comporta o exame de questões que impliquem revolvimento do contexto fático-probatório dos autos, a teor do que dispõe a Súmula n. 7 do STJ.*

(...)"

**Súmula STJ 211**

*Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal a quo.*

Do teor do Acórdão Recorrido de e-fls. 463 a 490, verifico que, naquela decisão, em nenhum momento o teor do voto condutor-vencedor faz menção à sistemática de aplicação de multas, donde se concluir ter ali se rejeitado a hipótese de se tratar de matéria de ordem pública, visto que também, note-se, não constante em qualquer parte do Recurso Voluntário de Contribuinte de e-fls. 441 a 453. De se notar, por fim, que, uma vez tendo sido o contribuinte cientificado do Acórdão de impugnação em 02/09/13 (e-fl. 439), muito posteriormente à edição da Medida Provisória n.º. 449, de 03/12/2008, nenhuma óbice haveria a que tivesse tecido argumentação acerca da matéria em seu Recurso Voluntário, o que, repita-se, não foi feito, nem mesmo posteriormente em sede de embargos.

Tal tese, no sentido de não se tratar a retroatividade de matéria de ordem pública, se alinha perfeitamente com o posicionamento deste Colegiado expresso no âmbito do Acórdão 9.202-005.282, de 28/03/2017, *verbis*:

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Período de apuração: 01/11/2003 a 31/05/2006*

*PRECLUSÃO ADMINISTRATIVA. RETROATIVIDADE BENÉFICA NÃO ALEGADA. Em não tendo sido arguida pelo autuado a necessidade de aplicação de legislação mais benéfica ao contribuinte, superveniente ao lançamento, em sede de penalidade, operou-se a preclusão administrativa. Não se está, neste caso, diante de matéria de ordem pública, mas sim, em seara de direitos patrimoniais disponíveis.*

Assim, uma vez não tendo sido a matéria da retroatividade benigna de multas, propugnada pela Medida Provisória nº. 449, de 03 de dezembro de 2008, abordada pelo Recurso Voluntário da autuada, nem pela decisão oriunda da instância *a quo* e sem que tenha havido a interposição de embargos pela recorrente, não conheço do recurso por se tratar a matéria objeto de recurso em matéria não pré-questionada.

**Conclusão:**

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial da Contribuinte, por ausente o requisito do pré-questionamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior