ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10315.001005/2010-40

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

Processo nº	10315.001005/2010-40
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9202-006.468 – 2ª Turma**
Sessão de	30 de janeiro de 2018
Matéria	Contribuições Previdencárias
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	MUNICÍPIO DE BARBALHA PREFEITURA MUNICIPAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009

PRECLUSÃO ADMINISTRATIVA. RETROATIVIDADE BENÉFICA NÃO ALEGADA.

Em não tendo sido arguída 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.

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, para reconhecer a preclusão da discussão sobre a multa, mantendo-se o lançamento tal como efetuado. Votaram pelas conclusões as conselheiras Patrícia da Silva e Ana Paula Fernandes.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Relator

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

Relatório

Em litígio, o teor do Acórdão nº 2302-001.314, prolatado pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais na sessão plenária de 29 de setembro de 2011 (e-fls. 319 a 325). Ali, por unanimidade de votos, deu-se parcial provimento ao Recurso Voluntário, na forma de ementa e decisão a seguir:

> *Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*
>
> *Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009*
>
> *Ementa: CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. RELATÓRIO FISCAL MOTIVADO.*
>
> *O lançamento foi realizado com base em documentação da própria recorrente, conforme relatório fiscal. O relatório indicou os motivos do lançamento; os fatos geradores estão devidamente descritos bem como a forma para se apurar o quantum devido Os relatórios juntados pela fiscalização favorecem a ampla defesa e o contraditório, possibilitando ao notificado o pleno conhecimento acerca dos motivos que ensejaram o lançamento. Desse modo, não assiste razão à recorrente de que houve omissão na motivação do lançamento.*
>
> *PROCEDIMENTO FISCAL. NATUREZA INQUISITIVA. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.*
>
> *A ação fiscal é um procedimento de natureza inquisitiva, logo não há contraditório na formalização do lançamento. O contraditório é conferido somente após a cientificação do contribuinte acerca do lançamento efetuado.*
>
> *Da mesma forma que o contraditório no direito penal é conferido somente durante a ação penal e não durante o inquérito policial. No presente caso, foi conferida ciência ao contribuinte de todos os atos lavrados pelo órgão fazendário.*
>
> *MULTA EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO. REGIME JURÍDICO A SER APLICADO. ALTERAÇÕES DA MEDIDA PROVISÓRIA N 449 DE 2008.*
>
> *O novo regime surgido com a Medida Provisória n 449 (aplicação da multa de 75%) é mais gravoso. Desse modo para as competências anteriores a dezembro de 2008 (entrada em vigor da MP n 449) deve ser aplicada a multa prevista no art. 35 da Lei n 8.212 para todo o período. Para o período posterior à entrada em vigor da Medida Provisória n 449, para os valores não declarados em GFIP há que se aplicar a multa de 75% para todo o período (prevista no art. 44 da Lei 9.430).*
>
> *Decisão: Por unanimidade em conceder provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa deve ser calculada considerando as disposições*

> *do art. 35 da Lei n 8.212 de 1991, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n 449 de 2008.*

Inicialmente, intentou a Fazenda Nacional embargos de declaração contra o referido *decisum* (e-fls. 328 a 335), que restaram rejeitados na forma de despacho de e-fls. 338/339.

Enviados os autos à Fazenda Nacional em 02/08/2012 (e-fl. 340) para fins de ciência da rejeição dos embargos, sua Procuradoria apresenta, em 07/08/2012 (e-fl. 412), Recurso Especial, com fulcro no art. 67 do anexo II ao Regimento Interno deste Conselho Administrativo Fiscal aprovado pela Portaria MF nº. 256, de 22 de julho de 2009, então em vigor quando da propositura do pleito recursal (e-fls. 341 a 363 e anexos).

São duas as matérias objeto de questionamento pela Recorrente:

a) Preclusão administrativa do tema de retroatividade benéfica da multa:

Defende a Fazenda Nacional que a retroatividade benéfica não poderia ser observada pela autoridade julgadora, uma vez que teria ocorrido a preclusão pelo fato do contribuinte não ter se insurgido contra a multa aplicada através do lançamento, nem em sede de impugnação nem em sede de Recurso Voluntário. Teria sido ultrapassado o âmbito da litigiosidade definido pela impugnação do contribuição do contribuinte, restando violado o art. 17 do Decreto nº. 70.235, de 05 de maio de 1972, ressaltando a recorrente a necessidade de aplicação subsidiária dos arts. 108, 302 e 460 do CPC e defendendo a existência de julgamento *extra petita* pelo Acórdão recorrido.

Alega-se, no pleito, divergência em relação ao decidido, em 29/09/2009, no Acórdão 1301-00.214, de lavra da 1ª. Turma Ordinária da Câmara da 3ª. Câmara da 1º. Seção deste CARF, e, ainda, em relação ao decidido, em 05/07/2012, no Acórdão 9101-00.540, de lavra da 1ª. Turma desta CSRF, de ementas e decisões a seguir transcritas:

> ***Acórdão 1301-00.214***
>
> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*
>
> *Exercício: 2003, 2004*
>
> *NULIDADE DO LANÇAMENTO. DESCUMPRIMENTO DO ART. 142 DO CTN. INOCORRÊNCIA*
>
> *Eventuais erros na apuração da matéria tributável e na aplicação da penalidade, se existentes, devem ser tratados como mérito, e não são causa de nulidade dos lançamentos.*
>
> *ESCRITA CONTÁBIL REFEITA APÓS O LANÇAMENTO.DESCABIMENTO.*
>
> *Não cabe o refazimento da escrita contábil, após o lançamento, para incluir receitas e despesas não originalmente contabilizadas. Não se há de invalidar o lançamento por eventos que decorreram de culpa exclusiva da autuada.*

DETERMINAÇÃO DO VALOR TRIBUTÁVEL - APROVEITAMENTO DE CUSTOS E DESPESAS NÃO CONTABILIZADAS.

Incabível dedução de custos e despesas do valor da omissão de receitas apurada pela fiscalização, quando a autuada não demonstra a vinculação desses gastos coma receita omitida, nem tampouco que eles já Mio teriam sido aproveitados naapuração do resultado do exercício.

MULTA QUALIFICADA. PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO CONHECIDA.

Questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnativa inicial, e somente vêm a ser demandadas na petição de recurso, constituem matérias preclusas das quais não se toma conhecimento,por afrontar o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o Processo Administrativo Fiscal.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, para promover o lançamento de impostos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação. Ocorrendo dolo, fraude ou simulação, o termo inicial para contagem do prazo dcadencial se desloca para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme art.173, I, do CTN.

Recurso Voluntário Negado.

Decisão: por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Rogério Garcia Feres (Suplente Convocado), que dava provimento parcial para reduzir a multa de oficio ao percentual de 75% e o Conselheiro Valmir Sandri que, alem de votar pela redução da multa, acolheu a decadência para o PIS e a Cotins em relação aos fatos geradores ocorridos até agosto de 2002, inclusive, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Acórdão 9101-00.540

CSSL-Exercício: 2003

MULTA ISOLADA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo sujeito passivo, constituindo-se definitivamente o crédito tributário a ela referente.

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. Não atendidos os pressupostos de admissibilidade do recurso, ante a não

comprovação de divergência entre o acórdão recorrido e o paradigma, forçoso o não conhecimento do recurso pautado no inciso II do art. 7° do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.Recurso Especial do Procurador Provido.

Decisão: pelo voto de qualidade, dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, nos temros do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri (Relator), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Karen Jureidini Dias, Antonio Carlos Guidoni Filho e Susy Gomes Hoffmarm. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto.

Alega a recorrente que:

a) não se trata de aplicar a retroatividade benigna, pois não houve a superveniência de qualquer diploma legislativo no decorrer do procedimento administrativo. Cuida-se, na decisão recorrida, em verdade, de reformar o trabalho da auditoria fiscal, sem qualquer insurgência expressa e específica por parte do autuado, tendo em vista que o Fisco, ao efetuar o lançamento, já levou em consideração as disposições da MP nº 449, de 2008 para aplicação da multa. Não se aplica ao caso o disposto no art. 106 do CTN, pois não se trata de aplicar a fatos passados legislação nova, cujo advento ocorreu no decorrer do procedimento fiscal. Ademais, inaplicável o inciso II, do art. 106 do CTN que reclama para sua incidência "ato não definitivamente julgado" e como ocorreu a preclusão da matéria em face da falta de impugnação, sequer se instaurou a fase litigiosa do procedimento, sendo definitiva sua exigência;

b) Tal matéria relativa à multa imposta, destaque-se mais uma vez, não foi ventilada de forma explícita e específica, na impugnação do sujeito passivo, conforme se observa pelo teor da peça de fls. 286/291. Em conseqüência, não se instaurou litígio em relação à matéria. A falta de impugnação da matéria também fica evidente no recurso voluntário;

c) Defende que se operou, no caso, a preclusão administrativa, na forma dos arts. 14, 16, e 17 do Decreto nº 70.235, de 1972. Nos dispositivos citados, está-se a indicar que o Processo Administrativo Fiscal seguirá os mesmos princípios adotados pelo Código de Processo Civil, dentre eles, o do ônus da impugnação específica dos fatos e da sanção processual pela inércia do interessado no momento adequado (preclusão);

d) Assim, houve um julgamento *extra petita*, uma vez que julgadores do Colegiado *a quo* analisaram argumentos que estão fora de alcance neste processo administrativo, tendo em vista que não foram objeto de questionamento específico e de pleito expresso pelo interessado, no momento processual oportuno.

Requer, assim, a nulidade do acórdão no ponto em que se pronuncia sobre matéria alcançada pela preclusão, que não foi objeto de insurgência pelo sujeito passivo, devendo ser decretada a definitividade da multa tal qual lançada.

b) Retroatividade benéfica da multa:

Alega-se, no pleito, ainda, divergência em relação ao decidido em 04/02/2009, no Acórdão 206-01.782, de lavra da 6ª. Câmara do então 2º. Conselho de Contribuintes, de ementa e decisão a seguir transcritas:

Acórdão 206-01.782

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 27/10/2006

CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - ARTIGO 32, IV, § 5º E ARTIGO 41 DA LEI Nº 8.212/91 C/C ARTIGO 284, II DO RPS, APROVADO PELO DECRETO Nº 3.048/99 - OMISSÃO EM GFIP - CO-RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS - MULTA - RETROATIVIDADE

A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto-de-infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária. Inobservância do art. 32, IV, § 5º da Lei n° 8.212/1991, com a multa punitiva aplicada conforme dispõe o art. 284, II do RPS, aprovado pelo Decreto n° 3.048/1999: "informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Incluído pela Lei 9.528, de 10.12.97)". A verba paga pela empresa aos segurados por intermédio de programa de incentivo, administrativo pela empresa Incentive House é fato gerador de contribuição previdenciária. Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia. A fiscalização previdenciária não atribui responsabilidade direta aos sócios, pelo contrário, apenas elencou no relatório fiscal, quais seriam os responsáveis legais da empresa para efeitos cadastrais. Se assim não o fosse, estaríamos falando de uma empresa - pessoa jurídica, com capacidade de pensar e agir.

MULTA - RETROATIVIDADE BENIGNA Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Decisão: por unanimidade de votos, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso para adequar o valor da multa ao disciplinado pela MP n° 449/2008.

Após defender a existência de divergência interpretativa, caracterizada pela similitude de situações fáticas e soluções diametralmente opostas, em linhas gerais, argumenta a Fazenda Nacional em sua demanda que:

a) Antes das inovações da MP 449/2008, atualmente convertida na Lei 11.941/2009, o lançamento do principal era realizado separadamente, em NFLD, incidindo a multa de mora prevista no artigo 35, II da Lei 8.212/91, além da lavratura do auto de infração,

com base no artigo 32 da Lei 8.212/91 (multa isolada). Com o advento da MP 449/2008, instituiu-se uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários, o que torna essencial a análise de pelo menos dois dispositivos: artigo 32-A e artigo 35-A, ambos da Lei 8.212/91.

a.1) O art. 32-A citado trata de preceito normativo destinado unicamente a penalizar o contribuinte que deixa de informar em GFIP dados relacionado a fatos geradores de contribuições previdenciárias, nos termos do art. 32, inciso IV, da Lei 8.212/91. O atual regramento não criou maiores inovações aos preceitos do antigo art. 32 da Lei 8.212/91, exceto no que tange ao percentual máximo da multa que, agora, passou a ser de 20% (vinte por cento). Assim, a infração antes penalizada por meio do art. 32, passou a ser enquadrada no art. 32-A, com a multa reduzida.

a.2) Contudo, a MP 449/2008 também inseriu no ordenamento jurídico o art. 35-A, que corrobora a tese suscitada no acórdão paradigma e ora defendida, no sentido de que a o art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96 abarca duas condutas: o descumprimento da obrigação principal (totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento) e também o descumprimento da obrigação acessória (falta de declaração ou declaração inexata). Por certo, deve-se privilegiar a interpretação no sentido de que a lei não utiliza palavras ou expressões inúteis e, em consonância com essa sistemática, tem-se que, a única forma de harmonizar a aplicação dos artigos citados é considerar que o lançamento da multa isolada prevista no artigo 32-A da Lei 8.212/91 ocorrerá quando houver tão somente o descumprimento da obrigação acessória, ou seja, as contribuições destinadas a Seguridade Social foram devidamente recolhidas. Por outro lado, toda vez que houver o lançamento da obrigação principal, além do descumprimento da obrigação acessória, a multa lançada será única, qual seja, a prevista no artigo 35-A da Lei 8.212/91. Cita ainda que tal sistemática encontra-se respaldada pelo disposto na Instrução Normativo RFB nº. 1027, de 22/04/2010;

b) Assim, quanto aos fatos geradores ocorridos antes do advento da MP nº 449/2008, deve ser aplicado o disposto no inciso I, do art. 4º da citada instrução normativa, que determina a comparação entre os seguintes valores para aferição da multa mais benéfica ao sujeito passivo: 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 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. Para o período posterior à entrada em vigor da MP nº 449/2008, deve-se aplicar o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, na esteira do que ficou assentado no Relatório Fiscal (item 4, alínea "e"). Nesse contexto e considerando que a autoridade fiscal efetuou o lançamento nos exatos termos determinados pela Instrução Normativa nº 1.027/2010, conforme se vê pelo teor do Relatório Fiscal, deve ser mantida a multa na forma constante no auto de infração de obrigação principal.

Requer, assim, quanto à matéria, que, caso superada a preliminar de preclusão levantada, seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido de forma que o lançamento seja mantido em sua integralidade, prevalecendo a forma de cálculo utilizada pela autoridade fiscal para aferição da multa mais benéfica ao contribuinte, tudo em conformidade com o que dispõe a Instrução Normativa nº 1.027, de 2010.

O recurso foi admitido pelo despacho de e-fls. 414 a 419.

Cientificada em 20/05/2015 (e-fl. 422), a contribuinte quedou inerte quanto à apresentação de contrarrazões e/ou Recurso Especial de sua iniciativa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Relator

Pelo que consta no processo quanto à sua tempestividade, às devidas apresentação de paradigma e indicação de divergência, o recurso atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Quanto à preclusão administrativa citada, entendo assistir razão à recorrente. Entendo que, uma vez tendo sido aplicada a multa em sede de lançamento consoante o arcabouço normativo vigente desde a época da ocorrência do fato gerador até o momento de lançamento, a superveniência de legislação mais benéfica quanto à penalidade aplicada não se trata mais de matéria de ordem pública, mas sim de matéria vinculada a direito patrimonial disponível do contribuinte, que, destarte, necessariamente deve ser alegada no momento processual oportuno (desde que não se tratando de ato definitivamente julgado), sob pena de preclusão.

Em linha com tal entendimento, também é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, no âmbito do REsp 658.715/RS, em caso análogo ao presente, *verbis*:

> *PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. MULTA. APLICAÇÃO DA LEI MAIS BENÉFICA. INOVAÇÃO DO PEDIDO EM SEDE DE APELAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.*
>
> *I - É o autor que fixa, na petição inicial, os limites da lide, sendo que o julgador fica adstrito ao pedido, juntamente com a causa de pedir, sendo-lhe vedado decidir aquém (citra ou infra petita), fora (extra petita) ou além (ultra petita) do que foi pedido, nos termos do artigo 460 do CPC.*
>
> *II - Se o julgador de primeiro grau fica adstrito ao pedido, também é vedado ao Tribunal, em sede de apelação, decidir fora dos limites da lide recursal. Embora a apelação seja o recurso de maior âmbito de devolutividade, há limites do mérito do recurso, que fica restrito às questões suscitadas e discutidas no primeiro grau de jurisdição.*
>
> *III - No caso em debate, ao Tribunal de origem era defeso conhecer da matéria relativa à aplicação da lei tributária mais benéfica, levantada somente em grau de recurso, suprimindo um grau de jurisdição,* ***por não se tratar de questão de ordem pública, mas de direito patrimonial disponível****. (grifei)*
>
> *IV - Somente seria possível o reconhecimento da aplicação da lei tributária mais benéfica, em segundo grau de jurisdição, se o autor tivesse formulado um pedido genérico de redução da multa*

> *na inicial dos embargos de devedor, ou, ao menos, suscitado a questão antes do julgamento de primeira instância.*
>
> *V - Recurso especial provido.*

Ali, o Ministro Relator, em feito análogo, é bastante claro em esposar o entendimento também aqui defendido, *verbis*:

> *(...)*
>
> *Somente em sede de apelação, o autor, inovando a lide, pleiteou a aplicação retroativa da lei mais benéfica. Ressalte-se que a Lei nº 10.932/97 foi editada em data anterior ao julgamento de primeira instância, proferido em 14/08/2000.* ***Entendo que ao Tribunal de origem era defeso conhecer da matéria levantada somente em grau de recurso, suprimindo um grau de jurisdição, por não se tratar de questão de ordem pública, mas de direito patrimonial disponível.(grifei)***

Assim, conheço da preliminar levantada pela Procuradoria e dou provimento ao pleito fazendário para, com fulcro no art. 17 do Decreto nº. 70.235, de 1972, reconhecer a preclusão administrativa relativa à matéria de retroatividade benéfica da multa, visto que não questionada nem na impugnação de e-fls. 286 a 291 e nem no Recurso Voluntário de e-fls. 308 a 313, e, assim, para declarar a definitividade da multa tal como lançada e mantida pelo Acórdão da autoridade julgadora de 1a. instância, de e-fls. 296 a 302.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Heitor de Souza Lima Junior