



**Processo nº** 10320.004082/2010-82  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-008.582 – CSRF / 2<sup>a</sup> Turma  
**Sessão de** 17 de fevereiro de 2020  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** NOJASA COMERCIO TRANSPORTE E REPRESENTACOES LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. DELIMITAÇÃO DA LIDE.

O Contribuinte que deixar de indicar os motivos de fato e de direito que fundamentam aos pontos de discordância em relação ao lançamento não mais poderá fazê-lo em sede recursal, situação que impede o órgão julgador de se manifestar quanto ao tema.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, que lhe negou provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo.

## Relatório

Conforme consta do relatório do acórdão recorrido, contra o contribuinte foi lavrado auto de infração para exigência de contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, relativas à contribuição patronal, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), para as competências 01/2007 a 13/2009. A fiscalização informou que os fatos geradores das contribuições lançadas decorrem das remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais que trabalharam na empresa, haja vista a o fato de a empresa ter declarou indevidamente a opção pelo SIMPLES NACIONAL, situação que zerou as alíquotas de RAT e Terceiros eximindo-se de todas as contribuições patronais devidas à Seguridade Social (empresa e Sat/Rat) e Terceiros.

Quanto à multa aplicada, explica o relatório do acórdão que houve comparação entre as multas cabíveis antes da MP 449/08 (multa anterior + AIOA 68) e após esta MP (multa atual) que foi convertida na Lei 11.941/09 e, portanto, a multa aplicada observou o princípio da retroatividade benigna (art.106, inc. II, c do CTN).

Após o trâmite processual, a 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária deu provimento parcial ao Recurso Voluntário para conhecer de ofício da questão que envolve o critério de retroatividade benéfica aplicável ao caso, determinando o recálculo da multa pelo artigo 35 da Lei nº 8.212/91. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

**REMUNERAÇÃO PAGA AOS SEGURADOS OBRIGATÓRIOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.**

Incidem contribuições para a Seguridade Social sobre a remuneração paga, devida ou creditada, aos segurados empregados e contribuintes individuais, nos termos da legislação pertinente.

**CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento, não há que se falar em nulidade pela falta de obscuridate na caracterização dos fatos geradores incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados e contribuintes individuais.

**BASE DE CÁLCULO. RECONHECIMENTO PELO CONTRIBUINTE POR MEIO DE FOLHAS DE PAGAMENTO E GFIP. CONFISSÃO DÍVIDA.**

O reconhecimento por meio de documentos da própria empresa da natureza salarial das parcelas integrantes das remunerações aos segurados elide a discussão sobre a apuração da base de cálculo.

**LOCAL DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Não enseja nulidade do lançamento a lavratura do Auto de Infração fora do estabelecimento do contribuinte. O local da verificação da falta está vinculado à

jurisdição e competência da autoridade, sendo irrelevante o local físico da lavratura do auto de infração.

#### CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA. INOCORRÊNCIA.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a penalidade de multa nos moldes da legislação em vigor.

#### PRODUÇÃO DE PROVAS. DILIGÊNCIA FISCAL. DESNECESSÁRIA. OCORRÊNCIA PRECLUSÃO.

Quando considera-lo prescindível e meramente protelatório, a autoridade julgadora deve indeferir o pedido de produção de prova por outros meios admitidos em direito.

A apresentação de elementos probatórios, inclusive provas documentais, no contencioso administrativo tributário, deve ser feita juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas.

#### MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991).

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Intimada da decisão a Fazenda Nacional apresentou recurso especial ao qual foi dado seguimento. Nos termos do despacho de admissibilidade e com base nos acórdãos paradigmas nº 204-01199 e 9101-00540, devolve-se a discussão acerca da impossibilidade do Colegiado *a quo* deliberar sobre o critério de aplicação da multa, pois tratar-se de matéria preclusa face à ausência de impugnação expressa do Contribuinte.

Sem contrarrazões do Contribuinte.

É o relatório.

### Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Trata-se de recurso interposto pela Fazenda Nacional contra parte do acórdão recorrido que alterou – de ofício - o critério da aplicação da multa, haja vista o entendimento de que aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplicar-se-ia a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

No entendimento da Recorrente o contribuinte não se insurgiu contra o procedimento adotado pela fiscalização para o cálculo da multa, sua insurgência se limitou a debater o caráter confiscatório da penalidade em razão do valor exigido. Neste cenário, por não

ser matéria expressamente impugnada, ao Colegiado *a quo* era defeso se manifestar sobre o tema.

É sabido que o direito não exercido oportunamente não poderá ser invocado posteriormente pela parte ou mesmo apreciado de ofício pela instância recursal. Em algumas ocasiões manifestei-me pela aplicação ao caso do art. 3º, III da Lei nº 9.784/99, admitindo com base na busca da verdade material que as partes apresentassem alegações e documentos até a proclamação da decisão final no processo administrativo. Eis o teor do dispositivo:

Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

...

III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;

Ocorre que, embora concorde com a aplicação da Lei nº 9.784/99 ao processo administrativo fiscal, entendo que referido artigo deve ser interpretado conjuntamente com o art. 60 do mesmo diploma legal:

Art. 60. O recurso interpõe-se por meio de requerimento no qual o recorrente deverá expor os fundamentos do pedido de reexame, podendo juntar os documentos que julgar convenientes.

O fato de o dispositivo trazer a expressão 'pedido de reexame' me leva ao entendimento que somente pode ser objeto de recurso matéria que tenha sido expressamente analisada pela decisão então recorrida, caso não fosse essa a intenção o legislador teria aplicado vocábulo de significado mais amplo.

Os autores Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López (*in* 'Processo Administrativo Fiscal Comentado') explicam que a "preclusão está diretamente relacionada ao princípio do impulso processual o qual existe para evitar contratemplos ao procedimento e garantir o avanço progressivo da relação processual, afirmam que por força deste princípio anula-se uma faculdade ou o exercício de algum poder ou direito processual. Para eles no "processo fiscal, a inicial e a os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa às afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha. Se o contribuinte não contesta alguma exigência feita pelo Fisco, na fase de impugnação, não poderá mais contestá-la no recurso voluntário. A preclusão ocorre em relação à pretensão de impugnar ou recorrer à instância superior".

Ao tratar dos princípios que permeiam o procedimento administrativo, o Professor Paulo de Barros Carvalho, em sua obra 'Direito Tributário: linguagem e método', mesmo defendendo o "informalismo em favor do administrado" e a necessidade de simplificação da relação entre as partes expõe que:

3º - A rapidez, simplicidade e economia são também fatores externos, mas que devem inspirar a figura do protótipo do procedimento administrativo tributário. A rapidez interessa a todos. O direito existe para ser cumprido e o retardamento na execução de atos ou nas manifestações de conteúdo volitivo hão de sugerir medidas coibitivas, tanto para Fazenda como para o particular. Nesse domínio se situa a estipulação de prazos para celebração de atos administrativos, bem como a interposição de peças e outros expedientes que interessem aos direitos do administrado. Não se compaginam com os

ideais de segurança e garantia das relações jurídicas certas situações indefinidas, qualificada pela inércia de agentes da Administração ou do titular de direito subjetivos.

A medida coibitiva encontrada pelo legislador é exatamente a preclusão que pode ser construída por meio da interpretação conjunta das normas do art. 16, III c/c art. 17 do Decreto 70.235/72. O Contribuinte que deixar de indicar os motivos de fato e de direito que fundamentam os pontos de discordância em relação ao lançamento não mais poderá fazê-lo em outro momento. Defender uma mitigação exacerbada do formalismo processual - a ponto de admitir inovações argumentativas ao longo do processo ou apreciação de matérias de ofício por parte do julgador - sob o fundamento da busca pela verdade material, pode levar à ofensa de outros princípios igualmente caros aos administrados e à Administração, como a vedação à supressão de instância, o devido processo legal e segurança jurídica.

Vale citar entendimento da professora Fabiana Del Padre Tomé, em seu livro '*A Prova no Direito Tributário*', para qual não se justifica diferenciar verdade material de verdade formal. Segundo nos apresenta, em qualquer processo o que se busca é a verdade lógica construída a partir dos elementos juntados aos autos:

O que se consegue, em qualquer processo, seja administrativo ou judicial, é a verdade lógica, obtida em conformidade com as regras de cada sistema. Conquanto nos processos administrativos sejam dispensadas certas formalidades, isso não implica a possibilidade de serem apresentadas provas ou argumentos a qualquer instante, independentemente da espécie e forma. É imprescindível a observância do procedimento estabelecido em lei, ainda que esse rito dê certa margem de liberdade aos litigantes.

Entretanto, é essencial estabelecer uma diferença entre ‘matéria não impugnada’ e situações onde o julgador pode entender pela impugnação implícita do tema, haja vista o conjunto de argumentações tecidas pelas partes. O professor Alberto Xavier em seu livro “Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário” (fls. 165), bem destaca essa hipótese:

Uma segunda situação respeita à *requalificação dos fundamentos* pelo órgão de julgamento. O impugnante tem ônibus de identificar as razões de fato e de direito em que se baseia para afirmar a ilegalidade do ato impugnado, ônus esse cuja extensão é determinada pela possibilidade de o órgão de julgamento aprender com precisão o seu conteúdo. A extensão do ônus não vai, porém, ao ponto de exigir uma correta, valoração e qualificação jurídica dos fundamentos, nem sequer a precisa identificação da norma violada, bastando que da descrição dos fatos e da exposição dos argumentos seja possível identificar o fundamento da ilegalidade invocada. Desta sorte, pode o órgão de julgamento requalificar o fundamento alegado, sem que a nova qualificação comporte alteração na identidade do motivo indicado. Como órgão judicante que é, ao órgão de julgamento do processo administrativo tributário aplica-se o princípio do *jura novit curia*, que se estende não apenas à norma aplicável, mas também à caracterização jurídica dos fatos alegados.

No caso concreto, o lançamento adotando o princípio da retroatividade benigna aplicou – mediante comparação das multas – aquela penalidade mais benéfica ao contribuinte em razão das alterações legislativas ocorridas após a ocorrência do fato gerador. Em momento algum o contribuinte questionou – ainda que implicitamente – a retroatividade, este se limitou a discutir o caráter confiscatório da multa.

Vale observar, que o lançamento adotou como critério para aplicação da multa o mesmo entendimento já consagrado por este Tribunal Administrativo por meio da Súmula CARF nº 119.

Diante do exposto e considerando a redação dos artigos 16, III c/c art. 17 do Decreto 70.235/72, entendo que ao Colegiado recorrido era defeso apreciar a matéria relativa à multa nos moldes em que enfrentada.

Assim, conheço e dou provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri