



**Ministério da Fazenda**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10469.721064/2012-46  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-005.940 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de junho de 2023  
**Recorrente** "ORIENT" DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS E PECAS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

RECURSO VOLUNTÁRIO. MOTIVOS DE DIREITO NÃO CONTEMPLADOS NA IMPUGNAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO EM SEDE RECURSAL. PRECLUSÃO DO DIREITO.

O contencioso administrativo se instaura com a impugnação ou manifestação de inconformidade, os quais devem contemplar todos os motivos de fato e de direito em que se fundamentam. A apresentação de recurso voluntário contemplando pedidos esteados em novos motivos de fato e/ou de direito, não apreciados pela primeira instância administrativa, caracteriza uma inequívoca supressão de instância e prejudica o desenvolvimento regular do processo administrativo fiscal, razão pela qual deve ser reconhecida a preclusão consumativa da matéria não foi submetida à apreciação da autoridade julgadora *a quo*.

VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DA JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA.

Discussões acerca da constitucionalidade das leis, incluindo evocação dos princípios da Razoabilidade, da Proporcionalidade e do Não Confisco, para afastar a aplicação de multa tributária ou reduzir o seu percentual exorbitam a esfera de competência desta instância administrativa de julgamento, a qual deve observar o que determina a legislação em vigor, principalmente em se tratando de norma validamente editada e vigente, segundo o processo legislativo constitucionalmente estabelecido. Referidos princípios são destinados ao legislador infraconstitucional, cabendo a esta instância administrativa tão somente apreciar a legalidade na aplicação das multas previstas no ordenamento jurídico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso voluntário e, na parte conhecida, negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fábio de Tarsis Gama Cordeiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigenio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Jose Eduardo Genero Serra, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Fabio de Tarsis Gama Cordeiro, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais de Laurentiis Galkowicz, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão exarada no acórdão nº 06-064.693 da 2ª Turma da DRJ/CTA, a qual, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação para manter integralmente o Auto de Infração.

Por economia e celeridade processual, o relatório do acórdão exarado pela primeira instância será reproduzido, *in verbis*:

1. Trata o presente processo de impugnação apresentada contra o Auto de Infração, lavrado em 02/02/2012, relativo a multa regulamentar por descumprimento de obrigação acessória, no valor de R\$ 603.170,48.

2. Cientificada do Auto de Infração em 08/02/2012, o contribuinte protocolou sua impugnação em 08/03/2012 de fls. 37 a 79. As alegações apresentadas, de forma sucinta, seguem abaixo:

*a) Alega que depois de efetuar a entrega das suas declarações (DIPJ) referentes aos exercícios dos anos de 2007, 2008 e 2009, recebeu uma intimação para entregar os arquivos digitais contábeis (SINCO) correspondentes a esses mencionados anos. E, em resposta a essa intimação, providenciou as entregas de tais arquivos;*

*b) Argumenta que, tanto no primeiro quanto no segundo Termo de Diligência Fiscal, os respectivos itens "2" destes termos foram exatamente iguais, trazendo o mesmo conteúdo textual, a saber: "2. Para entrega das informações referentes às folhas de pagamento deverá ser utilizado o leiaute previsto na Instrução Normativa MPS/SRP n.º 12., de 20 de junho de 2006.", restando claro que nesse item "2", dos dois referidos termos fiscais, não há textualmente a palavra "MANAD" e que a exigência específica quanto a este arquivo digital "MANAD" somente veio a aparecer no momento da autuação, ou seja, no conteúdo do auto de infração.*

*c) Entende, portanto, que não se pode dizer que a empresa teria deixado de cumprir à época tal encargo quanto ao "MANAD", posto que a mesma não fora expressamente instada a cumpri-lo. Se tivesse sido, teria cumprido, certamente. É de fácil constatação tratar-se de uma empresa idônea e sempre cumpridora dos seus deveres fiscais.*

*d) Afirma que, apesar de a Receita Federal poder exigir o arquivo digital "MANAD" — e isto não se discute — tem-se que a mesma não pode vir agora, através do presente auto de infração, penalizar a empresa pela ausência desse arquivo digital "MANAD", quando se vê claramente que este arquivo não havia sido solicitado anteriormente, não havia sido exigido de forma expressa naqueles termos de diligência fiscal.*

*e) Destaca que as folhas de pagamento da empresa eram em valores insignificantes, pela presença de pouquíssimos funcionários naquele início de atividades. E assim, diante da conseqüente modesta vida fiscal da empresa, se a multa fosse realmente devida, esta deveria ser calculada tomando-se por base a folha de pagamento e não ter sido calculada sobre o faturamento da empresa, como de fato o foi indevidamente. Frise-se que o faturamento foi informado no "SINCO", em todos aqueles anos, e que, portanto, também por esse motivo, não poderia ter sido utilizado como base de cálculo da multa.*

*f) Finaliza afirmando que para que não se cometa uma injustiça, para que não sejam ofendidos os princípios constitucionais, há de haver a isenção da empresa em relação à penalidade imposta no presente auto de infração, entendendo-se ser a aplicação da multa uma conduta que em nada contribui para o fim maior do direito, da lei e do processo, ou pelo menos, há de haver a redução do valor da multa*

*g) Requer, a empresa autuada, ora impugnante, que seja recebida e provida a presente impugnação para que:*

*1) liminarmente, seja determinada a imediata suspensão da aplicabilidade da multa no valor de R\$ 603.170,48 (seiscentos e três mil cento e setenta reais e quarenta e oito centavos);*

*2) no mérito, confirmando-se a medida suspensiva de urgência que ora se espera ver deferida, que seja então cancelado o débito fiscal, que seja anulada e desconsiderada essa multa constante do auto de infração, isentando-se esta empresa em relação ao pagamento dessa penalidade;*

*3) alternativamente, seja concedido um prazo a esta empresa para que a mesma possa cumprir a obrigação específica e entregar a documentação relativa ao arquivo digital "MANAD", sem que assim lhe recaia multa ou quaisquer ônus;*

*4) e, superados os pleitos acima, e alternativamente, que seja reduzido o valor da multa; pelo critério da incidência dessa penalidade com base na folha de pagamento e não no faturamento da empresa ou por outro critério a ser adotado pela Receita Federal, levando-se em conta os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.*

*3. É o relatório.*

Referido acórdão adotou a seguinte ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

ARQUIVOS DIGITAIS. NÃO APRESENTAÇÃO. MULTA.

Impõe-se a aplicação da multa prevista no inciso III do artigo 12 da Lei nº 8.218, de 1991, quando a contribuinte não entrega à Fiscalização no prazo estabelecido os arquivos digitais

ARQUIVOS DIGITAIS. MULTA. BASE DE CÁLCULO.

A não apresentação de arquivos magnéticos requeridos pela autoridade fiscal enseja a aplicação de multa de dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa.

Irresignada com a decisão, a recorrente argumenta, em síntese:

- Preliminarmente:

- Pela nulidade do auto de infração, em razão de erro na subsunção da penalidade aplicável e do princípio da especialidade da norma. De acordo com a recorrente, o auto de infração estaria com falha insanável, pois deveria fazer referência ao Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048/1999), em especial o seu art. 283, inciso II, alínea “b”<sup>1</sup>, uma vez que o MANAD deriva de exigência prevista no art. 8º da Lei nº 10.666/2003<sup>2</sup>. Argumenta que a Lei nº 10.666/2003 se encontra expressamente prevista no caput do art. 283 do Decreto nº 3.048/1999 e, portanto, a interpretação literal obrigaria a aplicação do subsistema jurídico tributário sancionador do Regulamento da Previdência Social. Observa que o instrumento normativo que regulamentou o MANAD, Portaria MPS/SRP nº 58/2005, aprovou no seu art. 2º, a versão 1.0.0.1 do Manual Normativo de Arquivos Digitais – MANAD aplicado à Fiscalização da Secretaria da Receita Previdenciária – SRP e que o fundamento legal para exigência do MANAD encontrar-se-ia disciplinado no art. 32 da Lei nº 8.212/1991<sup>3</sup>.

O recorrente colacionou excerto do acórdão nº 2402-006.505, exarado pela 2ª turma ordinária da 4ª câmara, no qual o fundamento para aplicação da penalidade que lhe fora imputada encontra-se esteada na Lei nº 8.212/91, no Decreto nº 3.048/99 e na Lei nº 10.666/2003.

---

<sup>1</sup> Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: [...] II - a partir de R\$ 6.361,73 (seis mil trezentos e sessenta e um reais e setenta e três centavos) nas seguintes infrações: [...] b) deixar a empresa de apresentar ao Instituto Nacional do Seguro Social e à Secretaria da Receita Federal os documentos que contenham as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, ou os esclarecimentos necessários à fiscalização; [...]

<sup>2</sup> Art. 8º. A empresa que utiliza sistema de processamento eletrônico de dados para o registro de negócios e atividades econômicas, escrituração de livros ou produção de documentos de natureza contábil, fiscal, trabalhista e previdenciária é obrigada a arquivar e conservar, devidamente certificados, os respectivos sistemas e arquivos, em meio digital ou assemelhado, durante dez anos, à disposição da fiscalização.

<sup>3</sup> Redações vigentes nos anos-calendário 2007 a 2009:

Art. 32. A empresa é também obrigada a: [...]

III - prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e ao Departamento da Receita Federal-DRF todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

III - prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização; (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

III – prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) [...]

**AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.**

Constitui infração à legislação previdenciária deixar a empresa de prestar à autoridade fiscal todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da previdência, assim como arquivos digitais, com leiaute previsto no Manual Normativo de Arquivo Digital (MANAD) da Secretaria da Receita Previdenciária (SRP), atual ou em vigor a época da ocorrência dos fatos geradores, consoante previsão do art. 32, III, da Lei nº 8.212/91, c.c. o art. 225, III, § 22, do Decreto nº 3.048/99 e art. 8º da Lei nº 10.666/2003.

**MULTA.**

O valor da multa aplicada está em consonância com o disposto no art. 92 e 102 da Lei nº 8.212/91, c.c. o art. 283, II, “b” e art. 373 do RPS.

**CIRCUNSTÂNCIA AGRAVANTE DA PENALIDADE. REINCIDÊNCIA.**

Constitui circunstância agravante da infração, implicando em elevação da multa, o contribuinte ter incorrido em reincidência. (Art. 290, V, do RPS).

**ATENUAÇÃO OU RELEVÇÃO DA PENALIDADE.**

Caracterizada a reincidência, não solicitada na peça de defesa a relevção da multa, nem corrigida a falta até o termo final do prazo para impugnação, requisitos cumulativos previstos no art. 291 e seu § 1º do Decreto nº 3.048/99, não há que se falar em atenuação ou relevção da penalidade.

- Pela nulidade do auto de infração, em razão do descumprimento da regra prevista no art. 112, inciso IV, do CTN<sup>4</sup>, uma vez que a autoridade lançadora teria deixado de observar a gradação das multas previstas no art. 292 do Decreto nº 3.048/1999<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

<sup>5</sup> Em vigência à época dos fatos:

Art. 292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:

I - na ausência de agravantes, serão aplicadas nos valores mínimos estabelecidos nos incisos I e II e no § 3º do art. 283 e nos arts. 286 e 288, conforme o caso;

II - as agravantes dos incisos I e II do art. 290 elevam a multa em três vezes;

- No mérito, o recorrente argumenta:
  - Pela busca da verdade material, pela segurança jurídica e pelo dever de correção de ofício do lançamento tributário, uma vez que, segundo a recorrente, “[...] esse órgão colegiado de julgamento [tem o] dever [de] exercer a autotutela do ato administrativo de lançamento tributário objeto do presente recurso, dado os argumentos expostos quanto a nulidade absoluta do lançamento tributário da multa isolada em questão”.
  - Pela ausência de prejuízo à arrecadação federal, pelo caráter transitório da sanção tributária e pelos princípios da razoabilidade e proporcionalidade em matéria tributária. Na espécie, o recorrente colacionou ao seu recurso os acórdãos deste Tribunal Administrativo relacionados a aplicabilidade da multa isolada por falta de recolhimento por estimativa, e pondera que a sanção que lhe fora aplicada guardaria semelhança com a sanção das multas isoladas pela falta de recolhimento das estimativas. A recorrente sustenta o seu argumento no fato de a autoridade tributária lançadora não ter, ao final do procedimento fiscal, identificado supressão no recolhimento do crédito tributário pela ora recorrente e, neste sentido, afirma que “A aplicação da sanção e sua manutenção, o que não se espera em hipótese nenhuma, torna intangível o princípio da culpabilidade, da capacidade contributiva, tomando intangível o princípio do não confisco tributário, verdadeira medida desproporcional.”.

A recorrente apresentou uma tese subsidiária na qual requer a retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN<sup>6</sup> e no art. 5º, inciso XL, da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB). Referida tese subsidiária se encontra esteada na retroatividade da Lei nº 13.670/2018, a qual alterou, entre outros, o art. 12 da Lei nº 8.218/1991.

Art. 12. [...] Parágrafo único. Para as pessoas jurídicas que utilizarem o Sistema Público de Escrituração Digital, as multas de que tratam o caput deste artigo serão reduzidas: (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

---

III - as agravantes dos incisos III e IV do art. 290 elevam a multa em duas vezes;

IV - a agravante do inciso V do art. 290 eleva a multa em três vezes a cada reincidência no mesmo tipo de infração, e em duas vezes em caso de reincidência em infrações diferentes, observados os valores máximos estabelecidos no caput dos arts. 283 e 286, conforme o caso; e

V - na ocorrência da circunstância atenuante no art. 291, a multa será atenuada em cinquenta por cento. (Revogado pelo Decreto nº 6.727, de 2009)

Parágrafo único. Na aplicação da multa a que se refere o art. 288, aplicar-se-á apenas as agravantes referidas nos incisos III a V do art. 290, as quais elevam a multa em duas vezes.

<sup>6</sup> 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.

I - à metade, quando a obrigação for cumprida após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e (Incluído dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

II - a 75% (setenta e cinco por cento), se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação. (Incluído dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

De acordo com a recorrente, referido diploma legislativo incluiu, consoante as suas palavras, “[...] a possibilidade do contribuinte obter a redução parcial da multa tributária, limitando-a ao percentual de 75% do valor da obrigação tributária objeto de informação através do MANAD [...]”.

Por fim, concluiu o recorrente com o pedido abaixo exposto:

Diante de tudo que se argumentou, requer seja recebido o presente Recurso Voluntário Administrativo, de modo a que seja conhecido, inicialmente dando provimento a matéria prefacial alegada, tornando nulo o auto de infração pelos argumentos aduzidos, notadamente pugna-se pela aplicação do art. 112 do CTN que prevê o princípio *in dubio pró reo*, fazendo com que, no conflito de normas sancionatórias, aplique-se o Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, especificamente o art. 283, inciso II, alínea "b", mais benéfico ao contribuinte ora recorrente; no mérito, seja dado provimento, conforme argumentos deduzidos, subsidiariamente para tornar tangível ao contribuinte ora recorrente, o mandamento legal contido no inciso II do parágrafo único do art. 12 da Lei nº 13.670, de 30 de maio de 2018, diante do que prescreve o art. 106, letra "c" do CTN, de modo a intimar a contribuinte ora recorrente, fixando prazo, para apresentar os arquivos digitais MANAD, de modo a obter a aplicação de multa tributária mais benéfica, é dizer, 75% sobre o valor do crédito tributário objeto dos fatos geradores constantes da obrigação acessória a ser apresentada.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Fábio de Tarsis Gama Cordeiro, Relator.

## DA TEMPESTIVIDADE

A recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância no dia 24/ABR/2019 (fl. 145), por via postal, mediante aviso de recebimento. Por sua vez, de acordo com o “termo de solicitação de juntada” (fl. 96), o recurso voluntário foi apresentado no dia 13/05/2019.

Desta forma, o recurso voluntário foi apresentado no prazo processual previsto pelo art.<sup>7</sup> 33 do Decreto 70.235/1972, razão pela qual é tempestivo.

## DAS PRELIMINARES DE NULIDADE

A recorrente ao argumentar que o lançamento tributário encontrar-se-ia com falha insanável em razão de erro na subsunção do fato à penalidade aplicável acaba por suscitar como preliminar uma questão que deve ser apreciada como mérito, razão pela qual esses argumentos não serão conhecidos como preliminar de nulidade.

---

<sup>7</sup> Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

## MATÉRIA PRECLUSA

Dispõe o Decreto nº 70.235/1972, no seu art. 16, inciso III, que a impugnação deve mencionar, entre outros, os *motivos de fato e de direito* em que se fundamenta. Por sua vez, o art. 17 de referido diploma legislativo estabelece que “Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante”.

Portanto, faz-se necessário que os *motivos de fato e de direito* sejam apresentados pela recorrente ao instaurar o litígio<sup>8</sup>, de forma a possibilitar a sua apreciação pela primeira instância de julgamento.

A apresentação dessas matérias tão somente na presente instância de julgamento desrespeita o *princípio da eventualidade*<sup>9</sup>, uma vez que a recorrente deixou de apresentar à instância de julgamento *a quo*, cuja decisão *deveria ser* ora guerreada, toda a matéria em que se fundamenta o pedido que fora apresentado no seu recurso voluntário; afrontando, nesta perspectiva, o *duplo grau de jurisdição*, em razão da ausência de apreciação pela instância precedente dos novos argumentos que neste momento são apresentados a este colegiado.

Desta forma, com relação aos *motivos de direito* apresentados tão somente em sede de recurso voluntário, e não apreciados pela primeira instância de julgamento, opera-se o *instituto da preclusão*, o qual, nas palavras de Fredie Didier Jr:

[...] é instituto fundamental para o bom desenvolvimento do processo, sendo uma das principais técnicas para a estruturação do procedimento e, pois, para a delimitação das normas que compõem o formalismo processual. A preclusão apresenta-se, então, como um limitador do exercício abusivo dos poderes processuais pelas partes, bem como impede que questões já decididas pelo órgão jurisdicional possam ser reexaminadas, evitando-se, com isso, o retrocesso e a insegurança jurídica. (DIDIER JR., Fredie. Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. 22ª ed. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2020. p. 531)

De forma semelhante, Daniel Amorim Assumpção Neves, ao dispor sobre a preclusão, leciona que:

[...] o processo, para atingir a sua finalidade de atuação da vontade concreta da lei, deve ter um desenvolvimento ordenado, coerente e regular, assegurando a certeza e a estabilidade das situações processuais, sob pena de retrocessos e contramarchas desnecessárias e onerosas que colocariam em risco não só os interesses das partes em litígio, mas, principalmente, a majestade da atividade jurisdicional. (NEVES, Daniel Amorim Assumpção. Manual de direito processual civil – volume único. 10ª ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2018. p. 436)

Este E. Tribunal Administrativo e a presente turma, em outra composição, já se manifestaram pela preclusão de matéria não submetida à apreciação dos tribunais administrativos de primeira instância, consoante se observa das ementas apresentadas abaixo:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2015 RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO APRESENTAÇÃO DE IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO DO DIREITO. A responsável solidária Thais Bittencourt Barbosa não apresentou impugnação ao Auto de Infração e de responsabilização tributária para apreciação pela

<sup>8</sup> Decreto nº 70.235, de 1972: Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

<sup>9</sup> Decreto nº 70.235, de 1972: art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.



1ª instância de julgamento administrativo, portanto,. precluiu o seu direito de apresentação do recurso voluntário, não podendo o recurso voluntário ser apreciado por esta 2ª instância, sob pena de ferir o duplo grau de jurisdição, uma vez que seus argumentos não foram apreciados pela 1ª instância de julgamento. (Acórdão CARF nº 1201-005.464. Data da sessão de julgamento: 17/11/2021. Relator: Neudson Cavalcante Albuquerque)

MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS EM MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. APRESENTAÇÃO EM RECURSO AO CARF. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO. As matérias não propostas em sede de manifestação de inconformidade não podem ser deduzidas em recurso ao CARF em razão da perda da faculdade processual de seu exercício, configurando-se a preclusão consumativa, a par de representar, se admitida, indevida supressão de instância. (Acórdão CARF nº 1302-003.497. Data da sessão de julgamento: 16/04/2019. Relator: Paulo Henrique Silva Figueiredo)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO CONSTANTE NA IMPUGNAÇÃO QUE INSTAUROU O LITÍGIO. O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido diretamente indicada ao debate. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria nova não apresentada por ocasião da impugnação ou manifestação de inconformidade. Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão consumativa em relação ao tema. Impossibilidade de apreciação da temática, inclusive para preservar as instâncias do processo administrativo fiscal. Não conhecimento do recurso na matéria inovada. (Acórdão CARF nº 1002-000.193. Data da sessão de julgamento: 10/05/2018. Relator: Leonam Rocha de Medeiros)

*In casu*, ao compulsar os autos, constatou-se que a recorrente carrou ao seu recurso voluntário novos argumentos, os quais não foram apresentados na sua impugnação, consoante  *sintetizado* na tabela abaixo:

| <b><i>Impugnação<br/>Primeira Instância – DRJ</i></b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | <b><i>Recurso voluntário<br/>Segunda Instância – CARF</i></b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Que nas intimações fiscais que lhe foram lavradas não consta, textualmente, a palavra “MANAD”, cuja expressão só veio aparecer no momento da autuação, razão pela qual não poderia ser afirmado que a impugnante deixou de cumprir tal encargo quanto ao “MANAD”. (fls. 38/39);</li> <li>• Que a fiscalização deveria ter prestado informações de forma clara e precisa, bem como orientá-lo (fl. 39/40);</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Preliminarmente, pela nulidade do auto de infração: <ul style="list-style-type: none"> <li>◦ Em razão de erro na subsunção da penalidade aplicável e do princípio da especialidade da norma.</li> </ul> </li> <li>O auto de infração estaria com falha insanável, pois deveria fazer referência ao Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048/1999), em especial o seu art. 283, inciso II, alínea “b”<sup>10</sup>, uma vez que</li> </ul> |

<sup>10</sup> Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: [...] II - a partir de R\$ 6.361,73 (seis mil trezentos e sessenta e um reais e setenta e três centavos) nas seguintes infrações: [...] b) deixar a empresa de apresentar ao Instituto Nacional do Seguro Social e à Secretaria da Receita Federal os documentos que contenham

| <b><i>Impugnação</i></b><br><b><i>Primeira Instância – DRJ</i></b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | <b><i>Recurso voluntário</i></b><br><b><i>Segunda Instância – CARF</i></b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Que a fiscalização, antes de qualquer ato fiscalizatório, em respeito à legislação aplicável à espécie, deveria estimular o contribuinte a reparar eventual infração à legislação, inclusive de ordem tributária e fiscal. Portanto, antes de punir, o seu escopo é de incentivar o contribuinte infrator da lei (fl. 40);</li> <li>• Que a empresa atendeu todas as solicitações e complementações de documentos solicitados pela Receita Federal, sem qualquer objeção por parte desse órgão federal e que esse não fez objeção em relação à documentação que lhe fora entregue, razão pela qual não pode, neste momento, penalizá-la (fl. 41);</li> <li>• Que a Receita Federal se distanciou da boa-fé objetiva, ao incorrer no “<i>venire contra factum proprium</i>”(fls. 41);</li> <li>• Que a aplicação da multa, considerando-se como supostamente descumprida a entrega do “MANAD”, revela-se uma medida contraditória e incompatível com a anterior</li> </ul> | <p>o MANAD deriva de exigência prevista no art. 8º da Lei nº 10.666/2003<sup>11</sup>. Argumenta que a Lei nº 10.666/2003 se encontra expressamente prevista no caput do art. 283 do Decreto nº 3.048/1999 e, portanto, a interpretação literal obrigaria a aplicação do subsistema jurídico tributário sancionador do Regulamento da Previdência Social. Observa que o instrumento normativo que regulamentou o MANAD, Portaria MPS/SRP nº 58/2005, aprovou no seu art. 2º, a versão 1.0.0.1 do Manual Normativo de Arquivos Digitais – MANAD aplicado à Fiscalização da Secretaria da Receita Previdenciária – SRP e que o fundamento legal para exigência do MANAD encontrar-se-ia disciplinado no art. 32 da Lei nº 8.212/1991<sup>12</sup>.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Que o <i>juízo de tipicidade</i> realizado pelo agente público que lavrou o auto de infração é nulo, dado que descumpra o art. 113, §3º e art. 115, ambos do CTN.</li> <li>○ Em razão do descumprimento da regra prevista no art. 112, inciso IV, do CTN<sup>13</sup>,</li> </ul> |

as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, ou os esclarecimentos necessários à fiscalização; [...]

<sup>11</sup> Art. 8º. A empresa que utiliza sistema de processamento eletrônico de dados para o registro de negócios e atividades econômicas, escrituração de livros ou produção de documentos de natureza contábil, fiscal, trabalhista e previdenciária é obrigada a arquivar e conservar, devidamente certificados, os respectivos sistemas e arquivos, em meio digital ou assemelhado, durante dez anos, à disposição da fiscalização.

<sup>12</sup> Redações vigentes nos anos-calendário 2007 a 2009:

Art. 32. A empresa é também obrigada a: [...]

III - prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e ao Departamento da Receita Federal-DRF todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

III - prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização; (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

III – prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) [...]

<sup>13</sup> Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

| <b><i>Impugnação<br/>Primeira Instância – DRJ</i></b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | <b><i>Recurso voluntário<br/>Segunda Instância – CARF</i></b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>postura passiva da Receita Federal, ao ter deixado de exigir, de modo textual e expresso, a obrigação da entrega desse arquivo digital (MANAD) (fl. 42);</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Que, consoante a <i>teoria dos atos próprios</i>, há o impedimento de que o agente retorne sobre seus próprios passos prejudicando terceiros (fl. 42);</li> <li>• Que, com a entrega do “SINCO” de todos os anos solicitados, a empresa prestou todas as informações necessárias e exigidas referentes ao seu setor de pessoal, nada ficando a dever no que tange aos dados completos sobre a folha de pagamento, pró-labore, Previdência Social, FGTS etc (fl. 44);</li> <li>• Que a empresa não quer criar óbice à entrega do arquivo digital MANAD”, pois se trata de uma obrigação sua perante a Receita Federal, porém discorda apenas quanto à multa que lhe foi aplicada (fl. 44);</li> <li>• Que o Estado, precisando arrecadar o que lhe é devido, termina por “massacrar” o contribuinte, debilitando-o em sua capacidade contributiva (fl. 45);</li> <li>• Aquele que detém o <i>múnus</i> de julgar, não pode se afastar da obrigação de aplicar também dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, na incessante busca pelo que é justo e, conseqüentemente, pela</li> </ul> | <p>uma vez que a autoridade lançadora teria deixado de observar a <i>gradação das multas</i> previstas no art. 292 do Decreto nº 3.048/1999<sup>14</sup>.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• No mérito, o recorrente argumenta: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Pela busca da verdade material, pela segurança jurídica e pelo dever de correção de ofício do lançamento tributário, uma vez que, este “[...] órgão colegiado de julgamento [tem o] dever [de] exercer a autotutela do ato administrativo de lançamento tributário objeto do presente recurso, dado os argumentos expostos quanto a nulidade absoluta do lançamento tributário da multa isolada em questão”.</li> </ul> </li> </ul> <p>Neste sentido, apresenta argumentos pela observância do princípio da legalidade e pela da segurança jurídica,</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Pela ausência de prejuízo à arrecadação federal, pelo caráter transitório da sanção tributária e pelos princípios da razoabilidade e proporcionalidade em matéria tributária.</li> </ul> <p>Na espécie, o recorrente colacionou ao seu recurso os acórdãos deste Tribunal Administrativo relacionados a aplicabilidade da multa isolada por falta de recolhimento por estimativa, e pondera que a sanção que lhe fora aplicada guardaria semelhança com a sanção das multas isoladas pela falta de recolhimento das estimativas.</p> |

<sup>14</sup> Em vigência à época dos fatos:

Art. 292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:

I - na ausência de agravantes, serão aplicadas nos valores mínimos estabelecidos nos incisos I e II e no § 3º do art. 283 e nos arts. 286 e 288, conforme o caso;

II - as agravantes dos incisos I e II do art. 290 elevam a multa em três vezes;

III - as agravantes dos incisos III e IV do art. 290 elevam a multa em duas vezes;

IV - a agravante do inciso V do art. 290 eleva a multa em três vezes a cada reincidência no mesmo tipo de infração, e em duas vezes em caso de reincidência em infrações diferentes, observados os valores máximos estabelecidos no caput dos arts. 283 e 286, conforme o caso; e

V - na ocorrência da circunstância atenuante no art. 291, a multa será atenuada em cinquenta por cento. (Revogado pelo Decreto nº 6.727, de 2009)

Parágrafo único. Na aplicação da multa a que se refere o art. 288, aplicar-se-á apenas as agravantes referidas nos incisos III a V do art. 290, as quais elevam a multa em duas vezes.

| <b><i>Impugnação<br/>Primeira Instância – DRJ</i></b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | <b><i>Recurso voluntário<br/>Segunda Instância – CARF</i></b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>afirmação e segurança da paz social, razão pela qual a penalidade deveria ser reduzida, nos termos do art. 413 e 944 do código civil (fl. 45);</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Que é inaceitável o enriquecimento sem causa, nos termos do art. 884 do código civil (fl. 47); e</li> <li>• Que as folhas de pagamento da empresa eram em valores insignificantes, pela presença de pouquíssimos funcionários naquele início de atividades e, diante da consequente modesta vida fiscal da empresa, se a multa fosse realmente devida, esta deveria ser calculada tomando-se por base a folha de pagamento e não ter sido calculada sobre o faturamento da empresa, o qual foi informado no “SINCO” em todos aqueles anos e, por este motivo, não poderia ser utilizado como base de cálculo da multa (fl. 47).</li> </ul> | <p>A recorrente sustenta o seu argumento no fato de a autoridade tributária lançadora não ter, ao final do procedimento fiscal, identificado supressão no recolhimento do crédito tributário pela ora recorrente e, neste sentido, afirma que “A aplicação da sanção e sua manutenção, o que não se espera em hipótese nenhuma, torna intangível o princípio da culpabilidade, da capacidade contributiva, tomando intangível o princípio do não confisco tributário, verdadeira medida desproporcional.”.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• A recorrente apresentou uma tese subsidiária na qual requer a retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN<sup>15</sup> e no art. 5º, inciso XL, da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB). Referida tese subsidiária se encontra esteada na retroatividade da Lei nº 13.670/2018, a qual alterou, entre outros, o art. 12 da Lei nº 8.218/1991.</li> </ul> <p>Art. 12. [...] Parágrafo único. Para as pessoas jurídicas que utilizarem o Sistema Público de Escrituração Digital, as multas de que tratam o caput deste artigo serão reduzidas: (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)</p> <p>I - à metade, quando a obrigação for cumprida após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e (Incluído dada pela Lei nº 13.670, de 2018)</p> <p>II - a 75% (setenta e cinco por cento), se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação. (Incluído dada pela Lei nº 13.670, de 2018)</p> |

<sup>15</sup> 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.

A divergência nos motivos de direito retratadas *sinteticamente* acima se encontra refletida nos pedidos realizados, consoante tabela abaixo.

| <b><i>Impugnação<br/>Primeira Instância – DRJ</i></b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | <b><i>Recurso voluntário<br/>Segunda Instância – CARF</i></b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>II - DO PEDIDO E DO REQUERIMENTO</p> <p>Por todo o exposto, demonstrada a insubsistência da ação fiscal, do presente auto de infração, espera e requer, a empresa autuada, ora impugnante, que seja recebida e provida a presente impugnação para assim:</p> <p>1) Que, liminarmente, seja determinada a imediata suspensão da aplicabilidade da multa [...];</p> <p>2) No mérito, confirmando-se a medida suspensiva de urgência que ora se espera ver deferida, que seja então cancelado o débito fiscal, que seja anulada e desconsiderada essa multa constante do auto de infração, isentando-se esta empresa em relação ao pagamento dessa penalidade;</p> <p>ALTERNATIVAMENTE,</p> <p>3) Que seja concedido um prazo a esta empresa para que a mesma possa cumprir a obrigação específica, e entregar a documentação relativa ao arquivo digital "MANAD", sem que assim lhe recaia multa ou quaisquer ônus;</p> <p>Superados os pleitos acima, e ALTERNATIVAMENTE,</p> <p>4) Que seja reduzido o valor da multa; pelo critério da incidência dessa penalidade com base na folha de pagamento e não no faturamento da empresa, ou por outro critério a ser adotado pela Receita Federal, levando-se em conta os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.</p> | <p>IV. PEDIDO.</p> <p>Diante de tudo que se argumentou, requer seja recebido o presente Recurso Voluntário Administrativo, de modo a que seja conhecido, <u>inicialmente</u> dando provimento a matéria prefacial alegada, tornando nulo o auto de infração pelos argumentos aduzidos, notadamente pugna-se pela aplicação do art. 112 do CTN que prevê o princípio <i>in dubio pro reo</i>, fazendo com que, no conflito de normas sancionatórias, aplique-se o Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, especificamente o art. 283, inciso II, alínea "b", mais benéfico ao contribuinte ora recorrente; <u>no mérito</u>, seja dado provimento, conforme argumentos deduzidos, <u>subsidiariamente</u> para tornar tangível ao contribuinte ora recorrente, o mandamento legal contido no inciso II do parágrafo único do art. 12 da Lei nº 13.670, de 30 de maio de 2018, diante do que prescreve o art. 106, letra "c" do CTN, de modo a intimar a contribuinte ora recorrente, fixando prazo, para apresentar os arquivos digitais MANAD, de modo a obter a aplicação de multa tributária mais benéfica, é dizer, 75% sobre o valor do crédito tributário objeto dos fatos geradores constantes da obrigação acessória a ser apresentada.</p> |

A partir de uma atenciosa leitura da impugnação apresentada pela então impugnante, a qual foi apreciada pela DRJ, e do recurso voluntário, o qual se encontra neste momento sendo apreciado por este colegiado, constata-se, *essencialmente*, que este traz

argumentos pela nulidade do auto de infração ou pela redução da exação, enquanto naquele a recorrente apresentou, entre outros, argumentos no sentido que não poderia ser penalizada, uma vez que não houvera sido intimada, de forma clara, para apresentar o “MANAD”.

O único elemento argumentativo apresentado pela recorrente no seu recurso voluntário, cuja *essência* é semelhante ao apresentado na sua impugnação, é a observância dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco, consoante se pode observar do quadro sintético abaixo:

| <b><i>Impugnação<br/>Primeira Instância – DRJ</i></b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | <b><i>Recurso voluntário<br/>Segunda Instância – CARF</i></b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Que o Estado, precisando arrecadar o que lhe é devido, termina por “massacrar” o contribuinte, debilitando-o em sua capacidade contributiva (fl. 45); e</li> <li>• Aquele que detém o <i>múnus</i> de julgar, não pode se afastar da obrigação de aplicar também dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, na incessante busca pelo que é justo e, conseqüentemente, pela afirmação e segurança da paz social, razão pela qual a penalidade deveria ser reduzida, nos termos do art. 413 e 944 do código civil (fl. 45).</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• No mérito, o recorrente argumenta: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Pela busca da verdade material, pela segurança jurídica e pelo dever de correção de ofício do lançamento tributário, uma vez que, este “[...] órgão colegiado de julgamento [tem o] dever [de] exercer a autotutela do ato administrativo de lançamento tributário objeto do presente recurso, dado os argumentos expostos quanto a nulidade absoluta do lançamento tributário da multa isolada em questão”.</li> </ul> <p>Neste sentido, apresenta argumentos pela observância do princípio da legalidade e pela da segurança jurídica,</p> <li>○ Pela ausência de prejuízo à arrecadação federal, pelo caráter transitório da sanção tributária e pelos princípios da razoabilidade e proporcionalidade em matéria tributária.</li> </li></ul> <p>Na espécie, o recorrente colacionou ao seu recurso os acórdãos deste Tribunal Administrativo relacionados a aplicabilidade da multa isolada por falta de recolhimento por estimativa, e pondera que a sanção que lhe fora aplicada guardaria semelhança com a sanção das multas isoladas pela falta de recolhimento das estimativas.</p> <p>A recorrente sustenta o seu argumento no fato de a autoridade tributária lançadora não ter, ao final do procedimento fiscal, identificado supressão no recolhimento do crédito tributário pela ora recorrente e, neste sentido, afirma que “A aplicação da sanção</p> |

| <b><i>Impugnação<br/>Primeira Instância – DRJ</i></b> | <b><i>Recurso voluntário<br/>Segunda Instância – CARF</i></b>                                                                                                                                                                         |
|-------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                       | e sua manutenção, o que não se espera em hipótese nenhuma, torna intangível o princípio da culpabilidade, da capacidade contributiva, tomando intangível o princípio do não confisco tributário, verdadeira medida desproporcional.”. |

Não se pode deixar de observar que o Decreto nº 70.235/1972, no seu art.<sup>16</sup>. 25, inciso II, apresenta a competência deste Tribunal Administrativo, o qual se encontra limitado ao “[...] julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal [...]”, *em segunda instância*, dos recursos de ofício e voluntários *de decisão de primeira instância*, bem como recursos de natureza especial. (grifo nosso)

Na espécie, só há recurso voluntário à decisão de primeira instância administrativa nos argumentos que versam sobre os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco; porém, com relação aos demais argumentos, há uma peça processual inaugural, na qual se contemplam novos motivos de direito, novos argumentos e novos pedidos, os quais não foram apreciados pela primeira instância administrativa de julgamento e, por consequência, observa-se uma inequívoca supressão de instância.

Com relação às preliminares de nulidade que foram suscitadas pela recorrente no seu recurso voluntário, deve-se acrescentar, ainda, o art.<sup>17</sup>. 278, caput e seu parágrafo único, do Código de Processo Civil (CPC/2015), o qual se aplica supletivamente<sup>18</sup> ao Processo Administrativo, gênero, do qual o Processo Administrativo Fiscal (PAF) é espécie, em especial, *in concreto*, para complementar as disposições do art. 16, inciso III, e art. 17, ambos do Decreto nº 70.235/1972.

Consoante referido artigo, “A nulidade dos atos *deve ser alegada na primeira oportunidade em que couber à parte falar nos autos*, sob pena de preclusão”, não se aplicando este dispositivo nos casos em que a nulidade possa ser decretada de ofício, *mutatis mutandis*, pelo julgador administrativo.

A recorrente teve a sua primeira oportunidade de falar nos autos quando da apresentação da sua impugnação, momento no qual deveria ter suscitado as preliminares de nulidade que carrou ao seu recurso voluntário.

<sup>16</sup> Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: [...] II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial.

<sup>17</sup> Art. 278. A nulidade dos atos *deve ser alegada na primeira oportunidade em que couber à parte falar nos autos*, sob pena de preclusão. Parágrafo único. Não se aplica o disposto no caput às nulidades que o juiz deva decretar de ofício, nem prevalece a preclusão provando a parte legítimo impedimento.

<sup>18</sup> Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

De forma complementar, não se verifica das preliminares de nulidade suscitadas pela recorrente nenhum dos elementos constantes do rol do art<sup>19</sup>. 337 do CPC/2015, o qual poderia ser conhecido de ofício pelo julgador, consoante dispõe o seu § 5º, ou os elementos dos incisos IV, V, VI e IX do art<sup>20</sup>. 485 do CPC/2015, os quais poderiam ser conhecidos *em qualquer tempo e grau de jurisdição* e, portanto, reconhecido desde logo de ofício por este colegiado, independentemente da ausência de apreciação pela autoridade julgadora de primeira instância.

Em razão de tais fatos, somente serão apreciados os argumentos apresentados no recurso voluntário que, na sua essência, são semelhantes aos argumentos apresentados na peça impugnatória, razão pela qual não serão conhecidos os demais argumentos e teses jurídicas que *não foram apresentadas quando da impugnação*.

## MÉRITO

Consoante afirmado na seção “das preliminares de nulidade”, a recorrente ao argumentar que o lançamento tributário encontrar-se-ia com falha insanável em razão de erro na subsunção do fato à penalidade aplicável acaba por suscitar como preliminar uma questão que deve ser apreciada como mérito.

Por sua vez, esses argumentos, os quais foram apresentados tão somente em sede de recurso voluntário, encontram-se preclusos, razão pela qual não serão conhecidos.

## DA VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE, PROPORCIONALIDADE E DO NÃO CONFISCO

De acordo com o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) prescrevem que os princípios constitucionais da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco são dirigidos ao legislador, cabendo à autoridade administrativa *tão somente a aplicação das sanções previstas em lei, nos moldes da legislação que as instituíram, não sendo possível, na jurisdição administrativa deste contencioso, perquirir possível afronta a referidos princípios*.

---

<sup>19</sup> Art. 337. Incumbe ao réu, antes de discutir o mérito, alegar: I - inexistência ou nulidade da citação; II - incompetência absoluta e relativa; III - incorreção do valor da causa; IV - inépcia da petição inicial; V - perempção; VI - litispendência; VII - coisa julgada; VIII - conexão; IX - incapacidade da parte, defeito de representação ou falta de autorização; X - convenção de arbitragem; XI - ausência de legitimidade ou de interesse processual; XII - falta de caução ou de outra prestação que a lei exige como preliminar; XIII - indevida concessão do benefício de gratuidade de justiça. [...] § 5º Excetuada a convenção de arbitragem e a incompetência relativa, o juiz conhecerá de ofício das matérias enumeradas neste artigo.

<sup>20</sup> Art. 485. O juiz não resolverá o mérito quando: [...] IV - verificar a ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo; V - reconhecer a existência de perempção, de litispendência ou de coisa julgada; VI - verificar ausência de legitimidade ou de interesse processual; [...] IX - em caso de morte da parte, a ação for considerada intransmissível por disposição legal [...]



OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE Não é possível ao CARF afastar penalidade prevista em dispositivo legal que esteja plenamente em vigor sob argumentos de inconstitucionalidade, conforme determinada a Súmula CARF n. 2. (Acórdão nº 1201-005.703. Relatora: Thais De Laurentis Galkowicz)

MULTA ISOLADA. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE Não é possível ao CARF afastar penalidade prevista em dispositivo legal que esteja plenamente em vigor sob argumentos de inconstitucionalidade, conforme determinada a Súmula CARF n. 2. (Acórdão nº 1201-005.742. Relator Neudson Cavalcante Albuquerque)

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL DE 75%. TIPICIDADE. EFEITO CONFISCATÓRIO. NÃO APRECIACÃO. A falta ou insuficiência de recolhimento espontâneo de tributo pelo sujeito passivo é ato ilícito por omissão, o qual constitui em hipótese de incidência da norma legal punitiva, que veicula a sanção correspondente a multa de ofício em seu percentual original, sem agravamento ou qualificação. **A alegação de que a multa de ofício seria confiscatória e, portanto, inconstitucional, não pode ser conhecida no âmbito administrativo.** (Acórdão nº 3402-005.974, do CARF) (grifo nosso)

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO CONFISCATÓRIO. RAZOABILIDADE. PROPORCIONALIDADE. SÚMULA 02. CARF. Os princípios constitucionais da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco são dirigidos ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu. Inteligência da Súmula CAR n. 2. (Acórdão nº 1401-003.003 do CARF)

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu. (Acórdão nº 2401-005.844 do CARF)

Neste sentido, este Tribunal Administrativo exarou a Súmula CARF nº 2, a qual dispõe que “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”.

Em face do exposto, voto por rejeitar o argumento apresentado no sentido de violação aos princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco.

## DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto no sentido de CONHECER EM PARTE do recurso voluntário e, na parte conhecida, NEGAR PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Fábio de Tarsis Gama Cordeiro

