



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10580.727565/2011-79
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-003.227 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de julho de 2014
Matéria Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento
Recorrente SITE EDITORA S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO. PRECLUSÃO.

No Processo Administrativo Fiscal, dada à observância aos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal. Art. 16 e 17 do Decreto n° 70.235/72.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Súmula CARF n° 4: *A partir de 1° de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DE NORMAS LEGAIS. VEDAÇÃO.

Súmula CARF n° 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.* Art. 26-A do Decreto n° 70.235/72, e art. 62 do Regimento Interno (Portaria MF n° 256/2009).

MULTA DE MORA. PENALIDADE PECUNIÁRIA DECORRENTE DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APLICAÇÃO SIMULTÂNEA. POSSIBILIDADE.

A inflicção de multa de mora ou de multa de ofício decorrentes do descumprimento tempestivo de obrigação tributária principal aviadas em lançamento de ofício não impede a lavratura, em uma mesma ação fiscal, de Autos de Infração de Obrigação Acessória, quantos que sejam, desde que

estes tenham por fundamento infrações tributárias de obrigações acessórias de natureza distinta, com Códigos de Fundamentação Legal diversos.

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 68. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES OU INCORREÇÕES.

Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com incorreções ou omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias. No período anterior à Medida Provisória nº 448/2009, aplica-se o artigo 32, IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, salvo se a multa no hoje prevista no artigo 32-A da mesma Lei nº 8.212/91 for mais benéfica, em obediência ao artigo 106, II, do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em conhecer parcialmente do recurso e na parte conhecida dar-lhe provimento parcial, para que a multa do AIOA CFL 68 DEBCAD 37.332.949-0, seja calculada considerando as disposições do artigo 32-A, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, na redação da Lei n.º 11.941/2009

(assinado digitalmente)
LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente), Arlindo da Costa e Silva, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro e André Luís Mársico Lombardi.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação da recorrente, mantendo os créditos tributários lançados.

Adotamos trechos do relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 242 e seguintes), que bem resumem o quanto consta dos autos:

*Conforme Relatório Fiscal e anexos, o Auto de Infração em epígrafe, **DEBCAD 37.332.942-3, 37.332.943-1, 37.332.948-2 e 37.332.949-0**, se refere a crédito tributário do período janeiro a dezembro de 2008, relativo a **contribuições sociais previdenciárias patronais, inclusive SAT/RAT; contribuições sociais previdenciárias dos segurados; contribuições sociais a outras entidades e fundos/terceiros; bem como multa administrativa – CFL 68 - por infração ao artigo 32, inciso IV, parágrafo 5º da Lei 8.212, de 24/07/1991**, combinado com o artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06/05/1999.*

As referidas exigências fiscais incidiram sobre remuneração a segurados empregados e a segurados contribuintes individuais.

Inconformado com o lançamento fiscal o sujeito passivo apresentou defesa, alegando, em síntese:

Tempestividade.

***Inconstitucionalidade/ilegalidade das multas aplicadas**, por ofenderem os princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade, capacidade contributiva e do não confisco.*

***Distorção entre os valores de multas aplicadas**, eis que, embora o lançamento tenha identificado o mesmo problema para todo o período de janeiro a dezembro de 2008, foi aplicada multa mensal no valor de R\$ 7.622,15 para o período janeiro a outubro de 2008 e de R\$ 500,00 para o período novembro e dezembro 2008.*

Transcreve lição de renomados doutrinadores.

Cita jurisprudência do STF a respeito do assunto.

***As multas** cobradas nas autuações fiscais das contribuições em comento **foram reduzidas pela MP 449/2008**, eis que o seu art. 24, II, § 3º determina a multa mínima de R\$ 500,00. Este benefício é retroativo a todos os débitos que ainda não tenham sido julgados definitivamente na esfera administrativa ou judicial, conforme garantido pelo CTN e consoante **pronunciamento da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**.*

O princípio da isonomia deve ser observado, aplicando-se, no que couber, os preceitos da MP 449/2008 ao caso concreto.

*Quanto aos **juros de mora**, há que se observar para a sua obtenção a aplicação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC aplicável aos tributos federais.*

Ao final requer a revisão dos encargos para níveis não confiscatórios e o deferimento da impugnação.

(...)

(destaques nossos)

Como afirmado, a impugnação apresentada pela recorrente foi julgada improcedente, tendo a recorrente apresentado, tempestivamente, o recurso de fls. 250 e seguintes, no qual alega, em apertada síntese, que:

* foram considerados valores pagos aos segurados a título de verbas indenizatórias (horas extras, férias, um terço de férias, aviso-prévio indenizado, quinze primeiros dias de afastamento por auxílio-doença ou acidente, salário-maternidade, entre outras);

* descabimento da aferição indireta como método de cálculo da contribuição do segurado, sem falar no desrespeito à alíquota e teto vigentes à época;

* ilegalidade e inconstitucionalidade dos juros Selic;

* revogação da multa aplicada no debrcad 37.332.949-0;

* efeito confiscatório da multa isolada e das multas de ofício e impossibilidade de cumulação da multa de mora com a multa isolada;

* necessidade de perícia para apuração das contribuições previdenciárias dos segurados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

Matérias Preclusas. Depreende-se do relatório supra que a recorrente inovou em sua peça recursal, trazendo aos autos diversos questionamentos que não estavam contidos na peça impugnatória, a qual, como visto, resumiu-se a alegar questões relativas aos juros e multas aplicados.

Sendo assim, conclui-se que nenhuma das alegações recursais abaixo descritas foi impugnada:

* foram considerados valores pagos aos segurados a título de verbas indenizatórias (horas extras, férias, um terço de férias, aviso-prévio indenizado, quinze primeiros dias de afastamento por auxílio-doença ou acidente, salário-maternidade, entre outras);

* descabimento da aferição indireta como método de cálculo da contribuição do segurado, sem falar no desrespeito à alíquota e teto vigentes à época;

* necessidade de perícia para apuração das contribuições previdenciárias dos segurados.

Portanto, tais inovações da peça recursal não poderão ser objeto de deliberação por esta Corte Administrativa eis que as matérias nelas aventadas não foram oferecidas à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, não integrando, por tal motivo, a decisão ora guerreada.

Os alicerces do Processo Administrativo Fiscal encontram-se fincados no Decreto nº 70.235/72, cujo art. 16, III, estipula que a impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Em plena sintonia com tal preceito normativo processual, o art. 17 dispõe de forma hialina que a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante será considerada legalmente como não impugnada.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;
(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

(...)

§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

As disposições inscritas no art. 17 do Dec. nº 70.235/72 espelham, no Processo Administrativo Fiscal, o princípio processual da impugnação específica retratado no art. 302 do Código de Processo Civil, assim redigido:

Código de Processo Civil

Art. 302. Cabe também ao réu manifestar-se precisamente sobre os fatos narrados na petição inicial. Presumem-se verdadeiros os fatos não impugnados, salvo:

I - se não for admissível, a seu respeito, a confissão;

II - se a petição inicial não estiver acompanhada do instrumento público que a lei considerar da substância do ato;

III - se estiverem em contradição com a defesa, considerada em seu conjunto.

Parágrafo único. Esta regra, quanto ao ônus da impugnação especificada dos fatos, não se aplica ao advogado dativo, ao curador especial e ao órgão do Ministério Público.

Deflui da normatividade jurídica inserida pelos comandos insculpidos no Decreto nº 70.235/72 e no Código de Processo Civil, na interpretação conjunta autorizada pelo art. 108 do CTN, que o impugnante tem o ônus da impugnação específica, a ser levada a efeito no momento processual apropriado, *in casu*, no prazo de defesa, assinalado expressamente no Auto de Infração, observadas as condições de contorno assentadas no relatório intitulado IPC – Instruções para o Contribuinte.

Nessa perspectiva, a matéria específica não expressamente impugnada em sede de defesa administrativa será considerada como verdadeira, precluindo processualmente a oportunidade de impugnação ulterior, não podendo ser alegada em grau de recurso.

Saliente-se que as diretivas ora enunciadas não conflitam com as normas perfiladas no art. 473 do CPC, aplicado subsidiariamente no processo administrativo tributário, a qual exclui das partes a faculdade discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito já se operou a preclusão.

Cumpre esclarecer que o Recurso Voluntário consubstancia-se num instituto processual a ser manejado para expressar, no curso do processo, a inconformidade do sucumbente em face de decisão proferida pelo órgão julgador *a quo*, que lhe tenha sido desfavorável, buscando reformá-la. Nesse diapasão, o recurso pressupõe a existência de uma decisão precedente, dimanada por um órgão julgador postado em posição processual

hierarquicamente inferior, a qual tenha se decidido, em relação a determinada questão do lançamento, de maneira que não contemple os interesses do Recorrente.

Não se mostra despidendo frisar que o efeito devolutivo do recurso não implica a revisão integral do lançamento à instância revisora, mas, tão somente, a devolução da decisão proferida pelo órgão *a quo*, a qual será revisada pelo Colegiado *ad quem*.

Assim, não havendo a decisão vergastada se manifestado sob determinada questão do lançamento, por não ter sido expressamente impugnada pelo sujeito passivo, não há que se falar em reforma do julgado em relação a tal questão, eis que a respeito dela nada consta no acórdão hostilizado.

Nesse contexto, à luz do que emana, com extrema clareza, do Direito Positivo, permeado pelos princípios processuais da eventualidade, da impugnação específica e da preclusão, que todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

Além disso, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, as matérias não expressamente contestadas pelo impugnante em sede de defesa ao lançamento tributário são juridicamente consideradas como não impugnadas, não se instaurando qualquer litígio em relação a elas, sendo processualmente inaceitável que o Recorrente as resgate das cinzas para inaugurar, em segunda instância, um novo *front* de inconformismo em face do lançamento que se opera.

O conhecimento de questões inovadoras, não levadas antes ao conhecimento do Órgão Julgador Primário, representaria, por parte desta Corte, negativa de vigência ao preceito insculpido no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, provimento este que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

Por tais razões, as razões recursais inovadoras não serão conhecidas.

Taxa Selic. A recorrente requer o afastamento da incidência de juros moratórios equivalentes à Taxa Selic. Especificamente quanto à aplicação da Taxa Selic como juros moratórios tem-se a Súmula CARF nº 4:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Portanto, não há qualquer viabilidade jurídica para o acatamento, por esta instância recursal, do pleito da recorrente.

Multa. Confisco. Impossibilidade de Cumulação. Alega a recorrente o efeito confiscatório da multa isolada e das multas de ofício, bem como a impossibilidade de cumulação da multa de mora com a multa isolada.

Quanto ao aspecto da inconstitucionalidade da multa, tem-se que, sendo o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais órgão do Poder Executivo, não lhe compete apreciar a conformidade de lei validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com preceitos emanados da própria Constituição Federal, a ponto de declarar-lhe a nulidade ou inaplicabilidade ao caso, haja vista tratar-se de matéria reservada, por força de determinação constitucional, ao Poder Judiciário.

Ademais, o Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, dispõe expressamente em seu art. 26-A que é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo nas hipóteses em que os citados diplomas legislativos tenham sido declarados inconstitucionais por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal. Tal disposição é repetida em termos semelhantes no art 62 do Regimento Interno deste Colegiado, Portaria MF nº- 256/2009.

Outro fundamento para a impossibilidade de deferimento dos pleitos da recorrente é que a Súmula CARF nº 2 estabelece que o “CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”, sendo que o art. 72 da Portaria MF 256/2006 tornou obrigatória a observância por parte dos membros do CARF das súmulas do colegiado.

No que se refere à impossibilidade de cumulação da multa de mora com a multa isolada, temos que as referidas multas ostentam causas específicas, em nada se relacionando com a ausência de recolhimento, que redundou na lavratura de Autos de Infração, que incluem o tributo e os acréscimos legais e, dentre estes, a multa de ofício.

Como descrito no Relatório Fiscal, o AI 37.332.942-3 foi lavrado para a cobrança das contribuições sociais previdenciárias patronais, inclusive SAT/RAT; o AI 37.332.943-1 para a exigência da contribuição dos segurados empregados e contribuintes individuais; já o AI 37.332.948-2 teve por objeto as contribuições sociais a outras entidades e fundos/terceiros; enquanto que o AI 37.332.949-0, diferentemente dos demais, trata-se de infração a obrigação acessória – CFL 68 - por transgressão ao comando contido no artigo 32, inciso IV, parágrafo 5º da Lei 8.212, de 24/07/1991, combinado com o artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06/05/1999.

Como se vê, não há que sequer se cogitar de eventual *bis in idem* ou impossibilidade de cumulação, pois as condutas que motivam as multas de ofício dos três Autos de Infração por descumprimento de obrigação principal e a conduta que dá ensejo à multa isolada por transgressão à obrigação acessória tem origem e natureza completamente distinta, não se confundindo, nem jurídica e nem faticamente.

Portanto, plenamente legítimas cada uma das exigências contidas no presente processo administrativo.

Multa. Retroatividade Benigna. No que tange à alegação da recorrente de que houve revogação da multa aplicada no decaid 37.332.949-0, cumpre esclarecer que,

houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 9/06/2003)

III - cinco por cento do valor mínimo previsto no caput do art. 283, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores.

§ 1º A multa de que trata o inciso I, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue, sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração.

§ 2º O valor mínimo a que se refere o inciso I será o vigente na data da lavratura do auto-de-infração.

Era considerado, por competência, o número total de segurados da empresa, para fins do limite máximo da multa, que era apurada por competência, somando-se os valores da contribuição não declarada, e seu valor total será o somatório dos valores apurados em cada uma das competências.

Entretanto, as multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória nº 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei nº 8.212, já na redação da Lei nº 11.941/2009, nestas palavras:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, no caso presente, há cabimento do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, 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.

Destarte, o comparativo da norma mais favorável ao contribuinte deverá ser feito cotejando os arts. 32, § 5º, com o art. 32-A, I, ambos da Lei nº 8.212/1991, sendo aplicada a multa mais favorável ao contribuinte.

Pelas razões ora expendidas, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo a penalidade a ser aplicada ao sujeito passivo no **AI 37.332.949-0** ser recalculada, tomando-se em consideração as disposições inscritas no art. 32-A, I, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, somente na estrita hipótese de o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso à recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, ‘c’ do CTN.

É como voto.

(assinado digitalmente)

ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

CÓPIA