



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10670.721781/2015-25  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2201-006.501 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 06 de julho de 2020  
**Recorrente** ASSOCIAÇÃO DOS SERVIDORES DA POLÍCIA FEDERAL EM MONTES CLAROS / MG  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2010

ALEGAÇÕES NOVAS. NÃO CONHECIMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

O Recurso Voluntário deve ater-se às matérias mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo-se o não conhecimento em relação àquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa em decorrência da preclusão processual.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. GFIP. HIPÓTESE DE ANISTIA. NÃO OCORRÊNCIA. PROJETO DE LEI. INAPLICABILIDADE.

A Lei n. 13.097/2015 anistiou tão-somente as multas lançadas até a sua publicação em 20.01.2015 e dispensou a aplicação da multa para fatos geradores ocorridos até 31.12.2013 no caso de entrega de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

A tramitação de Projeto de Lei que em tese favorece o sujeito passivo é de todo irrelevante em relação ao processo administrativo em que se discute a legalidade do auto de infração e, portanto até que não venha a ser aprovado e promulgado como Lei não poderá ser aplicado como se Lei fosse.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer em parte do recurso voluntário, por este tratar de temas estranhos ao litígio administrativo instaurado com a impugnação ao lançamento. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiyama, Débora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração lavrado por descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso IV e parágrafo 9º da Lei n. 8.212/91, porquanto a empresa autuada teria apresentado as GFIPs das competências de 01.2010, 02.2010, 03.2010, 04.2010, 05.2010, 06.2010, 08.2010, 09.2010, 10.2010, 11.2010 e 12/2010 fora do prazo legal estabelecido para tanto. Com efeito, foi aplicada a multa prescrita no artigo 32-A, § 3º, II, da Lei n. 8.212/91, com redação dada pela Lei n. 11.941/2009, a qual restou fixada em R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) (fls. 6).

A empresa foi devidamente notificada da autuação através da publicação do Edital Eletrônico n. 1841870 (fls. 9) e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 2/3 em que suscitou as seguintes alegações:

- (i) Que era entidade sem fins lucrativos cujas receitas advém da contribuição associativa dos sócios e de doações, em valor pouco expressivo, mas vital para sua manutenção;
- Que no exercício de 2010 pairavam grandes dúvidas no entendimento tributário de todas entidades privadas com e sem finalidade lucrativa acerca da gestão tributária e previdenciária após as modificações administrativas advindas da união do INSS com a RFB;
- Que a Previdência Social utilizava o sistema DATAPREV, o qual não gerava multa por atraso na entrega das GFIPs e sequer identificava a entrega no prazo ou fora dele;
- Que dúvidas ainda persistiam ao ponto de haver grande mobilização de entidades representativas de diversos setores econômicos junto aos Poderes Executivo e Legislativo no exercício de 2014; e
- Que as GFIPs apresentadas em 22.11.2012 eram passíveis de serem alcançadas pela anistia.

Com base em tais alegações, a empresa requereu a anistia da multa.

Os autos foram encaminhados para apreciação da peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 13/15, a 3ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto – SP entendeu por julgá-la improcedente, conforme se pode observar dos trechos transcritos abaixo:

“No que se refere à multa em si, de plano, esclareça-se que o art. 7º, V, da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, expressamente determina a vinculação do julgador administrativo. A autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

[...]

O auto de infração indica que houve fato gerador de contribuição previdenciária na competência em que houve o lançamento da multa.

A exigência da penalidade independe da capacidade financeira ou de existência de danos causados à Fazenda Pública. Ela é exigida em função do descumprimento da obrigação acessória. A possibilidade de ser considerada, na aplicação da lei, a condição pessoal do agente não é admitida no âmbito administrativo, ao qual compete aplicar as normas nos estritos limites de seu conteúdo, sem poder apreciar arguições de cunho pessoal.

Assim, não assiste razão à impugnante ao pleitear a exclusão da multa, aplicada de acordo com a legislação que rege a matéria.

[...]

A Lei nº 13.097, de 2015, conversão da Medida Provisória (MP) nº 656, de 2014, anistiou tão-somente as multas lançadas até sua publicação (20/01/2015) e dispensou sua aplicação para fatos geradores ocorridos até 31/12/2013, no caso de entrega de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária, que não é o caso dos autos, pois o auto de infração denota que houve fato gerador das contribuições e ele foi lavrado depois da publicação da referida lei. O Projeto de Lei nº 7.512, de 2014 não foi convertido em lei.”

Na sequência, a empresa foi devidamente notificada da decisão de 1ª instância em 30.08.2019 (fls. 35) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 22/25, protocolado em 16.09.2019, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E, aí, os autos foram encaminhados para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para apreciação do presente Recurso Voluntário.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações meritórias.

Observo, de logo, que a recorrente encontra-se por sustentar as seguintes alegações:

(i) Da ausência de fato gerador de contribuição previdenciária e a relativização do cumprimento da legislação:

- Que consiste em uma associação sem fins lucrativos, reconhecida como de utilidade pública, que nunca empregou, sendo composta por associados voluntários. Assim, por não empregar, não era obrigada a transmitir a GFIP;

- Que devido à confusão do sistema tributário nacional, existe divergência de normas em relação ao procedimento, à forma e prazos para entrega da GFIP, devendo ser entregue até o dia 7 (sete) do mês subsequente àquele da competência; porém com dispensa de entrega no caso de ausência de fato gerador, caso ao qual a recorrente se adequa.

- Que devido ao conflito de legislações, milhares de empresas e de profissionais liberais deixaram de enviar mensalmente as GFIPs, especialmente nos casos sem movimentação ou sem fato gerador de contribuição previdenciária, tendo os órgãos fiscalizadores se omitido por anos, fazendo crer aos contribuintes que a entrega da declaração realmente se tratava de uma faculdade ou opção disponibilizada à sua melhor conveniência.
- (ii) Do caráter arrecadatório e não punitivo do auto de infração:
- É vedado pelo ordenamento jurídico pátrio a lavratura de auto de infração com caráter arrecadatório e não punitivo.
  - O auto de infração deve ser julgado improcedente pois foi lavrado sem juízo de conveniência e oportunidade, em afronta ao quanto dispõe o artigo 142 do CTN e o sistema tributário nacional, sendo aplicado com finalidade meramente arrecadatória – para equilibrar o desajuste das contas da União -, de forma automática, mecânica, indistinta e em escala, sem avaliação de causas, circunstâncias ou conjunturas, isenta de prévio procedimento administrativo decisório.
  - Que o juízo de conveniência e oportunidade previsto no art. 142 do CTN consiste na realização de um prévio procedimento administrativo decisório exercido pelo agente público autuante, o qual não pode ser substituído por mera legislação ou sistema de informações, por inexistir previsão legal para essa substituição ou delegação, bem como pela incompetência da legislação ou do sistema em realizarem juízo de valor, sendo insuficiente de qualquer ato de notificação de irregularidade.
- (iii) Da tramitação de projeto de lei de anistia:
- Que devido aos grandes transtornos causados ao meio empresarial pela lavratura de multas como a presente, o Poder Legislativo Federal está prestes a aprovar Lei que irá anistia-las.

Com base em tais alegações, a recorrente requer a improcedência da autuação em razão do caráter arrecadatório e não punitivo da multa, a qual, aliás, restou aplicada em afronta ao sistema tributário nacional e em descompasso ao procedimento previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Antes de mais nada, saliente-se que quando do oferecimento da impugnação a empresa recorrente sustentou tão-somente que as GFIPs apresentadas em 22.11.2012 eram passíveis de serem alcançadas pela anistia, não tendo arguido, portanto, quaisquer outras questões preliminares ou meritórias, de modo que não caberia fazê-lo por agora em sede de Recurso Voluntário. Em razão do princípio da dialeticidade, todo recurso deverá ser devidamente fundamentado, de modo que o recorrente deve expor os motivos pelos quais está atacando a decisão recorrida e, a partir de então, possa justificar seu pedido de anulação ou reforma. Essa a causa de pedir recursal.

A interposição do recurso transfere ao órgão *ad quem* o conhecimento da matéria impugnada. O efeito devolutivo deve ser examinado em duas dimensões: extensão (dimensão horizontal) e profundidade (dimensão vertical). A propósito, note-se que os ensinamentos de

Daniel Amorim Assumpção Neves<sup>1</sup> são de todo relevantes e devem ser aqui reproduzidos com a finalidade precípua de aclarar eventuais dúvidas ou incompreensões que poderiam surgir a respeito das dimensões horizontal e vertical próprias do efeito devolutivo do recursos. Dispõe o referido autor que

“(…) é correta a conclusão de que todo recurso gera efeito devolutivo, variando-se somente sua extensão e profundidade. A dimensão horizontal da devolução é entendida pela melhor doutrina como a extensão da devolução, estabelecida pela matéria em relação à qual uma nova decisão é pedida, ou seja, pela extensão o recorrente determina o que pretende devolver ao tribunal, com a fixação derivando da concreta impugnação à matéria que é devolvida. Na dimensão vertical, entendida como sendo a profundidade da devolução, estabelece-se a devolução automática ao tribunal, dentro dos limites fixados pela extensão, de todas as alegações, fundamentos e questões referentes à matéria devolvida. Trata-se do material com o qual o órgão competente para o julgamento do recurso irá trabalhar para decidi-lo.

[...]

Uma vez fixada a extensão do efeito devolutivo, a profundidade será uma consequência natural e inexorável de tal efeito, de forma que independe de qualquer manifestação nesse sentido pelo recorrente. O art. 1.013, § 1º, do Novo CPC especifica que a profundidade da devolução quanto a todas as questões suscitadas e discutidas, ainda que não tenham sido solucionadas, está limitada ao capítulo impugnado, ou seja, à extensão da devolução. Trata-se de antiga lição de que a profundidade do efeito devolutivo está condicionada à sua extensão.”

É nesse mesmo sentido que os processualistas Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha<sup>2</sup> também se manifestam:

“A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão ad quem. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: *tantum devolutum quantum appellatum*. O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) *a quo*. Só é devolvido o conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC). A extensão do efeito devolutivo determina o objeto litigioso, a questão principal do procedimento recursal. Trata-se da dimensão horizontal do efeito devolutivo.

A profundidade do efeito devolutivo determina as questões que devem ser examinadas pelo órgão *ad quem* para decidir o objeto litigioso do recurso. Trata-se da dimensão vertical do efeito devolutivo. A profundidade identifica-se com o material que há de trabalhar o órgão *ad quem* para julgar. Para decidir, o juízo *a quo* deveria resolver questões atinentes ao pedido e à defesa. A decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas. Em que medida competirá ao tribunal a respectiva apreciação?

O § 1º do art. 1.013 do CPC diz que serão objeto da apreciação do tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, desde que relacionadas ao capítulo impugnado. Assim, se o juízo *a quo* extingue o processo pela compensação, o tribunal poderá, negando-a, apreciar as demais questões de mérito, sobre as quais o juiz não chegou a pronunciar-se. Ora, para julgar, o órgão *a quo* não está obrigado a resolver todas as questões atinentes aos fundamentos do pedido e da defesa; se acolher um dos fundamentos do autor, não terá de examinar os demais; se acolher um dos fundamentos da defesa do réu, *idem*. Na decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a

<sup>1</sup> NEVES, Daniel Amorim Assumpção. Manual de Direito Processual Civil: Volume único. 8. ed. Salvador: JusPodivm, 2016, Não paginado.

<sup>2</sup> DIDIER JR. Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. Curso de Direito Processual Civil: Meios de Impugnação às Decisões Judiciais e Processo nos Tribunais. vol. 3. 13. ed. reform. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 143-144.

algumas delas: ‘basta que decida aquelas suficientes à fundamentação da conclusão a que chega no dispositivo da sentença.’”

Pelo que se pode notar, a profundidade do efeito devolutivo abrange as seguintes questões: (i) questões examináveis de ofício, (ii) questões que, não sendo examináveis de ofício, deixaram de ser apreciadas, a despeito de haverem sido suscitadas abrangendo as questões acessórias (ex. juros), incidentais (ex. litigância de má-fé), questões de mérito e outros fundamentos do pedido e da defesa. De fato, o tribunal poderá apreciar todas as questões que se relacionarem àquilo que foi impugnado - e somente àquilo. A rigor, o recorrente estabelece a extensão do recurso, mas não pode estabelecer a sua profundidade.

Seguindo essa linha de raciocínio, registre-se que na sistemática do processo administrativo fiscal as discordâncias recursais não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas, sim, contra as questões processuais e meritórias decididas em primeiro grau. A matéria devolvida à instância recursal é apenas aquela expressamente contraditada na peça impugnatória. É por isso que se diz que a impugnação fixa os limites da controvérsia. É na impugnação que o contribuinte deve expor os motivos de fato e de direito em que se fundamenta sua pretensão, bem como os pontos e as razões pelas quais não concorda com a autuação, conforme prescreve o artigo 16, inciso III do Decreto n. 70.235/72, cuja redação transcrevo abaixo:

**“Decreto n. 70.235/72**

**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).”

Pela leitura do artigo 17 do Decreto n. 70.235/72, tem-se que não é lícito inovar na postulação recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação oferecida à instância *a quo*. Confira-se:

**“Decreto n. 70.235/72**

**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).”

Em suma, questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo com a apresentação da petição impugnatória, constituem matérias preclusas das quais não pode este Tribunal conhecê-las, porque estaria afrontando o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o processo administrativo fiscal. É nesse sentido que há muito vem se manifestando este Tribunal:

**“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2005

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.**

Não devem ser conhecidas as razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual.

(Processo n. 13851.001341/2006-27. Acórdão n. 2802-00.836. Conselheiro(a) Relator(a) Dayse Fernandes Leite. Publicado em 06.06.2011).”

As decisões mais recentes também acabam corroborando essa linha de raciocínio, conforme se pode observar das ementas transcritas abaixo:

**“MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.**

O recurso voluntário deve ater-se a matérias mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo-se o não conhecimento em relação àquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa.

(Processo n. 13558.000939/2008-85. Acórdão n. 2002-000.469. Conselheiro(a) Relator(a) Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez. Publicado em 11.12.2018).

\*\*\*

**NULIDADE. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. CARF. COMPETÊNCIA RECURSAL.**

1. A fase litigiosa se instaura com a impugnação.
2. Às instâncias julgadoras compete o julgamento de matérias controversas, no limite em que impugnadas.
3. À segunda Seção do Carf cabe processar e julgar tão somente recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação relativa à matéria de sua competência.
4. Preclusão consumativa é a extinção da faculdade de praticar um determinado ato processual em virtude de já haver ocorrido a oportunidade para tanto. Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, precluindo o direito de fazê-lo posteriormente.

(Processo n. 14474.000313/2007-81. Acórdão n. 2301-005.674. Conselheiro Relator João Bellini Júnior. Publicado em 14.11.2018).” (grifei).

O que deve restar claro é que, à exceção da alegação a respeito da aplicação do instituto da anistia, as demais alegações não devem ser aqui conhecidas e, por isso mesmo, não podem ser objeto de análise por parte desta Turma de julgamento, uma vez que se tratam de questões novas. Quer dizer, tratam-se de questões que poderiam ter sido suscitadas quando do oferecimento da impugnação e não o foram, de modo que não podem ser suscitadas apenas em sede recursal, porque se o Tribunal eventualmente entendesse por conhecê-las estaria aí por violar o princípio da não supressão de instância a que também está submetido o processo administrativo fiscal.

Passemos, agora, ao exame da alegação a respeito da aplicação de suposto Projeto de Lei que está na iminência de ser aprovado e que tem por objeto a anistia das multas lavradas com fundamento no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91.

**De aplicação de eventual Projeto Legislativo ao caso em apreço**

De início, note-se que a Lei n. 13.097, de 19.01.2015 anistiou tão-somente as multas lançadas até a sua publicação em 20.01.2015; e dispensou a aplicação da multa para fatos geradores ocorridos até 31.12.2013, no caso de entrega de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; hipóteses inexistentes neste caso, pois o auto de

infração foi lavrado depois da publicação da referida lei, e porque restou constatada a ocorrência de fato gerador das contribuições.

A título de informação, verifique-se que o projeto de Lei n. 7.512/2014 também não deve ser aplicado à hipótese dos autos, uma vez que ali há a previsão de anulação de débitos fiscais decorrentes da aplicação de multas com fundamento no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, não reivindica maiores complexidades ou digressões e deve ser rejeitada de plano. Aliás, o referido Projeto foi apresentado pelo Deputado Laércio Oliveira em 07.05.2014 e em 22.07.2019 a proposição PL 7.512/2014 passou a tramitar como PL 4.157/2009.

Por fim, saliente-se que a própria autoridade judicante de 1ª instância já tinha examinado detidamente as alegações a respeito da aplicação do Projeto de Lei que tem por objeto a anistia das multas aplicadas com fundamentos no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, conforme se pode verificar do trecho transcrito abaixo:

“A Lei nº 13.097, de 2015, conversão da Medida Provisória (MP) nº 656, de 2014, anistiou tão-somente as multas lançadas até sua publicação (20/01/2015) e dispensou sua aplicação para fatos geradores ocorridos até 31/12/2013, no caso de entrega de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária, que não é o caso dos autos, pois o auto de infração denota que houve fato gerador das contribuições e ele foi lavrado depois da publicação da referida lei. O Projeto de Lei nº 7.512, de 2014 não foi convertido em lei.”

O fato é que o referido Projeto de Lei n. 4.157/2019 ainda se encontra em trâmite perante o Congresso Nacional e na presente data aguarda Parecer do Relator na Comissão de Finanças e Tributação (CFT), o que significa dizer, por óbvio, que até que não venha a ser aprovado e promulgado como Lei não poderá ser aplicado como se Lei fosse. Apenas se já tivesse sido aprovado e promulgado como Lei é que poderia ser aplicado à hipótese dos autos, de modo que o sujeito passivo poderia, aí, sim, beneficiar-se da retroatividade benigna a que alude o artigo 106, inciso II, alínea “a” do Código Tributário Nacional<sup>3</sup>.

Por essas razões, entendo que não assiste razão à empresa recorrente nesse ponto.

### **Conclusão**

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço parcialmente do presente recurso voluntário e, na parte conhecida, voto por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega

---

<sup>3</sup> Cf. Lei n. 5.172/66. Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração.