



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10730.720444/2016-40
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-007.071 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de agosto de 2020
Recorrente SEMEDO DISTRIBUIDORA LTDA
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.

ALEGAÇÃO PRELIMINAR DE PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA.

De acordo com a Lei tributária vigente, o prazo prescricional deve ser contado apenas a partir da constituição definitiva do crédito tributário, sendo que enquanto perdurar o processo administrativo e, portanto, até que não seja proferida decisão definitiva nos termos da legislação de regência não há se cogitar pela aplicação do instituto da prescrição.

ALEGAÇÕES DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE SÚMULA CARF N. 2.

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.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

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 tema estranho 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 Kushiya, 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 a 12.2010 fora do prazo legal estabelecido para tanto. Com efeito, foi aplicada a multa prescrita no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, com redação dada pela Lei n. 11.941/2009, a qual restou fixada em R\$ 6.000,00 (fls. 23).

A empresa foi devidamente notificada autuação por meio do Edital Eletrônico n. 1854425 (fls. 25) e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 2/13, alegando, em síntese, (i) a decadência nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, (ii) a impossibilidade de exigência de multa com caráter arrecadatório, (iii) a afronta ao princípio da razoabilidade e o caráter confiscatório da multa e, por fim, (iv) a ausência de prejuízo ao erário.

Com base em tais alegações, a empresa autuada requereu a procedência da impugnação e o cancelamento do Auto de Infração e, subsidiariamente, a redução da multa aplicada.

Os autos foram encaminhados para apreciação da peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 29/32, 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 decadência, não assiste razão à interessada. Trata-se de lançamento de ofício, devendo-se aplicar o disposto no CTN, art. 173, I (...).

[...]

Assim, tratando-se de autuação relativa a multa por atraso na entrega da GFIP, o lançamento só poderia ser efetuado após o vencimento do prazo de entrega da primeira declaração objeto da multa. Logo, iniciou-se a contagem do prazo decadencial em 1º de janeiro do ano seguinte.

Tendo a ciência do lançamento ocorrido antes de transcorridos cinco anos, não procede a preliminar de decadência levantada. Quanto à alegação de falta de intimação prévia ao lançamento, no caso em tela, não houve necessidade dessa intimação, pois a autoridade autuante dispunha dos elementos necessários à constituição do crédito tributário devido. A prova da infração é a informação do prazo final para entrega da declaração e da data efetiva dessa entrega, a qual constou do lançamento.

[...]

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.

A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 32-A, com redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, estabelece:

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: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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.

No tocante à alegação de ofensa a princípios constitucionais da sanção pecuniária, afastar multa prevista expressamente em diploma legal sob tal fundamento implicaria declarar a inconstitucionalidade de lei. Ademais os princípios de vedação ao confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade, previstos na Constituição Federal (CF), são dirigidos ao legislador de forma a orientar a feitura da lei. Portanto, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la.”

Na sequência, a empresa autuada foi devidamente intimada da decisão de 1ª instância em 17.12.2019 (fls. 59) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 36/42, protocolado 10.01.2020, 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 pressupostos de

admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações preliminares e meritórias.

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

(i) Preliminarmente:

- Que a Receita Federal ampara-se no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, com redação dada pela Lei n. 11.941/2009, para cobrar multa pelo cumprimento mensal extemporâneo dessa obrigação acessória autônoma que, além de violar o princípio da proporcionalidade, encontra-se prescrita, uma vez que entre as datas das efetivas entregas a destempo das respectivas GFIP's e a ciência da autuação já se passaram mais de 5 anos.

(ii) Da aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea:

- Que não há razão para a Receita Federal não admitir a aplicação do instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 472 da Instrução Normativa RFB n. 971/2009 nas hipóteses em que o FGTS e as contribuições previdenciárias consubstanciadas nas respectivas GFIP's foram devidamente recolhidas e quando as GFIP's são entregues antes do início de qualquer procedimento fiscal; e

- Que a denúncia espontânea é instituto consagrado no Direito Tributário Brasileiro e também está descrito no artigo 138 do Código Tributário Nacional, caracterizando-se, pois como uma espécie de benesse legal para aqueles que cometem ilícitos tributários, mas temem que a Administração Tributária venha a descobrir e punir severamente tais atos.

(iii) Do caráter confiscatório da multa aplicada:

- Que o Supremo Tribunal Federal vem exteriorizando a imposição de um limite ao percentual da multa, de modo que as penalidades que ultrapassem 100% acabariam por violar o princípio do não confisco previsto no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, sendo que a vedação ali contida representa um limite material ao exercício da competência tributária, inspirado nas ideias de moderação, razoabilidade e proporcionalidade;

- Que a multa aplicada no caso concreto tem por objeto o valor do débito envolvido em cada mês de GFIP espontaneamente entregue em atraso e é, mês a mês, muito superior ao valor mínimo de R\$ 500,00.

Com base em tais alegações, a empresa recorrente requer, em face ao incontestado desrespeito aos institutos tributários da denúncia espontânea, prescrição quinquenal e vedação ao confisco, que o presente recurso seja acolhido e o débito fiscal em discussão seja cancelado em sua totalidade.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados. Porém, antes de adentrarmos na análise das alegações propriamente formuladas, impende fazer

uma simples ressalva. É que quando do oferecimento da impugnação a empresa recorrente não arguiu quaisquer questões a respeito da aplicabilidade do instituto da prescrição tributária e acerca da aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional e 472 da Instrução Normativa RFB N. 971/2009, sendo que não caberia fazê-lo, agora, em sede de Recurso Voluntário.

Ora, tendo em vista que essas questões não foram alegadas em sede de impugnação e não foram objeto de debate e análise por parte da autoridade judicante de 1ª instância, não poderiam ter sido suscitadas em sede de Recurso Voluntário, já que apenas as questões previamente debatidas é que são devolvidas à autoridade judicante revisora para que sejam novamente examinadas. Eis aí o efeito devolutivo típico dos recursos, que, a propósito, deve ser compreendido como um efeito de transferência, ao órgão *ad quem*, do conhecimento de matérias que já tenham sido objeto de decisão por parte do juízo *a quo*.

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 Neves¹ 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 Cunha² 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,

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

² 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.

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 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 da ementa transcrita 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).

O que deve restar claro é que a alegação a respeito da aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea previsto nos artigos 138 do Código Tributário Nacional e 472 da Instrução Normativa RFB n. 971/2009 não deve ser conhecida e, por isso mesmo, não pode ser objeto de análise por parte desta Turma julgadora, uma vez que se trata de questão nova. Quer dizer, trata-se de questão que poderia ter sido suscitada quando do oferecimento da impugnação e não o foi, de modo que não poderia ser suscitada e apreciada apenas agora em sede recursal, porque se o Tribunal eventualmente entendesse por conhecê-la estaria aí por violar o princípio da supressão de instância a que também está submetido o processo administrativo fiscal.

A título de informação, e ainda que assim não fosse, verifique-se que a jurisprudência deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF tem se manifestado no sentido da inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea no âmbito das sanções por descumprimento de obrigações acessórias tal como ocorre nos casos de atraso na entrega das declarações, incluindo-se, aí, as GFIPs. Esse o teor da Súmula Vinculante CARF n. 49, conforme transcrevo abaixo:

“Súmula CARF nº 49

A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração. **(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).**”

Portanto, no âmbito deste Tribunal predomina o entendimento de que a denúncia espontânea prevista nos artigos 138 do Código Tributário Nacional e 472 da Instrução Normativa

RFB n. 971/2009 não alcança a penalidade decorrente do atraso da entrega da declaração, incluindo-se, aí, as GFIPs.

Por outro lado, é bem verdade que tanto a prescrição quanto a decadência são matérias de ordem pública e, portanto, podem ser reconhecidas inclusive de ofício por parte do julgador e em qualquer momento ou grau de jurisdição. Por isso mesmo que entendo por bem discorrer sobre o instituto da prescrição tributária, dando ênfase, é claro, a sua inaplicabilidade no âmbito do processo administrativo fiscal.

Passemos, agora, ao exame das questões acerca da ocorrência da prescrição e relativa à violação aos princípios constitucionais da razoabilidade e da vedação à utilização do tributo com caráter confiscatório, as quais, essas sim, hão de ser conhecidas e examinadas.

1. Da inaplicabilidade do instituto da prescrição enquanto não for proferida decisão administrativa definitiva

De logo, note-se que o instituto da prescrição tributária previsto no artigo 174 do Código Tributário Nacional não é aplicável no curso do processo administrativo fiscal, porque, em primeiro lugar, o crédito tributário discutido em processo administrativo fiscal fica com exigibilidade suspensa, conforme prescreve o artigo 151, inciso III do Código Tributário Nacional³, e, em segundo lugar, enquanto perdurar o processo administrativo fiscal não haverá decisão definitiva ou constituição definitiva do crédito tributário, que, aliás, é condição *sine qua non* para que o próprio prazo prescricional comece a fluir.

Quer dizer, enquanto estiver pendente decisão definitiva no âmbito do processo administrativo tributário não há se falar em início de contagem do prazo prescricional. E se não há início de prazo prescricional, por óbvio que não se cogitará do início da prescrição e tampouco da ocorrência da prescrição em si. Confira-se, portanto, o que dispõe o artigo 174 do CTN:

“Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.” (grifei).

O prazo de cinco anos é contado a partir da constituição definitiva do crédito tributário, sendo que o lançamento tributário torna-se definitivo quando o contribuinte, notificado, deixa de impugnar, ou, intimado da decisão, deixa de recorrer, ou, ainda, quando é intimado da decisão final administrativa da qual não caiba mais qualquer recurso⁴. Em outras palavras, os créditos tributários surgidos no contexto de uma autuação de ofício – essa a hipótese dos autos – tornam-se definitivos quando o prazo para a apresentação de impugnação ou para a interposição do recurso administrativo transcorre *in albis* ou quando já não cabe mais recurso.

A rigor, a definitividade da decisão administrativa apenas pode ser verificada à luz das normas de regência aplicáveis ao procedimento administrativo fiscal. O artigo 42 do Decreto

³ Cf. Lei n. 5.172/66. Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

⁴ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

n. 70.235/72 cuidou de dispor sobre a definitividade das decisões proferidas no âmbito do processo administrativo tributário federal. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III - de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.”

Pelo que se pode notar, o inciso II refere-se, inicialmente, às matérias das quais não caiba recurso voluntário (v.g., ausentes os requisitos para interposição de recurso especial) e, a seguir, aborda a hipótese de o contribuinte simplesmente deixar de apresentar recurso ou fazê-lo fora do prazo devido. O inciso III trata das decisões da instância especial das quais não haja mais possibilidade de revisão no âmbito do processo administrativo fiscal.

A hipótese dos autos poderia enquadrar-se tão-somente no inciso II ou no inciso III, de modo que a definitividade aí ocorrerá apenas quando for proferida decisão de 2ª instância de que não caiba mais recurso ou, se cabível, na hipótese em que decorra o prazo sem que o sujeito passivo tenha interposto recurso especial, ou, ainda, no caso em que o sujeito passivo, cumprindo-se os requisitos legais, entenda por interpor o respectivo recurso especial e, portanto, provoque uma decisão da instância especial, a qual, aliás, foi substituída pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF. A decisão da CSRF será definitiva e encerrará o processo administrativo fiscal e dela não caberá qualquer recurso ou pedido de reconsideração.

Essa linha de raciocínio encontra respaldo na própria jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, conforme se pode verificar da ementa transcrita abaixo:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO-OCORRÊNCIA DA SUPOSTA OFENSA AO ART. 535 DO CPC. PRESCRIÇÃO CONFIGURADA NA ESPÉCIE.

[...]

2. Sobre o termo a quo do prazo prescricional quinquenal para a cobrança dos créditos tributários constituídos e exigíveis na forma do Decreto n. 70.235/72, não corre a prescrição enquanto não forem constituídos definitivamente tais créditos, ou seja, enquanto não se esgotar o prazo de trinta dias previsto no art. 15 daquele diploma normativo, prazo este fixado para a impugnação da exigência tributária. E se for apresentada impugnação, dispõe o art. 42 do Decreto n. 70.235/72 que serão definitivas: I - as decisões de primeira instância, quando esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto; II - as decisões de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição; III - as decisões de instância especial. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

[...]

5. No presente caso, o Tribunal de origem considerou o dia 17.10.2001 como sendo a data da constituição definitiva do crédito tributário (trinta dias após a notificação para impugnação da exigência na esfera administrativa), pelo que aquele Tribunal decidiu

corretamente ao manter o entendimento de que a propositura da execução fiscal, em 18.10.2006, ocorreu após o prazo prescricional quinquenal (o quinquênio se findou no dia 17.10.2006).

6. Recurso especial não provido.

(REsp 1399591/CE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/10/2013, DJe 15/10/2013).” (grifei).

Por essas razões, não há como cogitar pela aplicação do instituto prescrição previsto no artigo 174 do Código Tributário Nacional enquanto o crédito tributário não estiver definitivamente constituído. E como bem verificamos, as decisões administrativas tornam-se definitivas apenas nas hipóteses do artigo 42 do Decreto n. 70.235/72, restando-se concluir, portanto, que o caso em tela não se enquadra em nenhuma das hipóteses ali constantes. É por isso mesmo que a alegação preliminar de prescrição deve ser de todo afastada.

2. Das alegações de violação ao princípio da proporcionalidade e do caráter confiscatório da multa e da aplicação da Súmula CARF n. 2

De fato, toda multa exerce a função de apenar o sujeito a ela submetido tendo em vista o ilícito praticado. É na pessoa do infrator que recai a multa, isto é, naquele a quem incumbia o dever legal de adotar determinada conduta e que, tendo deixado de fazê-lo, deve sujeitar-se à sanção cominada pela lei.

Por essa razão, é de se reconhecer que a multa aqui analisada foi aplicada com base no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, restando-se concluir, portanto, que a autoridade fiscal agiu em consonância com o ordenamento jurídico pátrio, ainda mais quando se sabe que lhe é defeso emitir qualquer juízo sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade de dispositivos legais ou infralegais até então vigentes e, sob tal justificativa, afastá-los da aplicação ao caso concreto, uma vez que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória nos termos do artigo 142, *caput* e parágrafo único do Código Tributário Nacional

E ainda que assim não fosse, note-se que a alegação do caráter confiscatório da multa fundamenta-se no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal e tem por escopo a inconstitucionalidade ou ilegalidade da medida, sendo que o próprio Decreto n. 70.235/72 veda que os órgãos de julgamento administrativo fiscal possam afastar aplicação ou deixem de observar lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72

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.”

Em consonância com o artigo 26-A do Decreto n. 70.235/72, o artigo 62 do Regimento Interno - RICARF, aprovado pela Portaria MF n. 343 de junho de 2015, também prescreve que é vedado aos membros do CARF afastar ou deixar de observar quaisquer disposições contidas em Lei ou Decreto:

“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

A Súmula CARF n. 2 também dispõe que este Tribunal não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Veja-se:

“Súmula CARF n. 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Tendo em vista que a fiscalização agiu em consonância com a legislação de regência e que, por outro lado, não cabe a este E. CARF se pronunciar sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade das normas tributárias vigentes, reafirmo que a multa aplicada com fundamento no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, com redação dada pela Lei n. 11.941/2009, não pode ser afastada ou reduzida tal como pretende a empresa recorrente.

Conclusão

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

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega