



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10805.721740/2012-13
ACÓRDÃO	2002-008.754 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DENISE ALVES BEZERRA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

SEGURADO OBRIGATÓRIO. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BASE DE CÁLCULO. ESTRITA LEGALIDADE.

Se no mesmo mês o contribuinte individual prestar serviços à empresa e, concomitantemente, exercer atividade por conta própria, deverá recolher a contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração auferida pelo exercício de atividade por conta própria, sem permissão legal para deduzir da remuneração os valores lançados em livro caixa, como ocorre na apuração do IRPF. No território das Contribuições Previdenciárias a particularidade está caracterizada pelo teto da base de cálculo, o que não ocorre no IRPF, ou seja, cada tributo com suas particularidades determinadas expressamente em lei, sem margens para a analogia, já que esta matéria se submete à estrita legalidade.

NÃO CONHECIMENTO DE ALEGAÇÃO RECURSAL. LITÍGIO ADMINISTRATIVO NÃO INSTAURADO COM A IMPUGNAÇÃO.

Uma vez que a impugnação instaura a fase litigiosa do processo, não devem ser conhecidas matérias unicamente apresentadas em sede de recurso, sobre as quais não houve a apreciação por parte da autoridade julgadora de primeira instância por absoluta falta de alegação do contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações em relação à multa e dos juros aplicados por preclusão, e, na parte conhecida, em negar provimento ao recurso.

Sala de Sessões, em 21 de agosto de 2024.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo de Sousa Sáteles – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Barros de Moura, Carlos Eduardo Ávila Cabral, Henrique Perlatto Moura, João Maurício Vital, Ricardo Chiavegatto de Lima e Marcelo de Sousa Sáteles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão nº 04-41.204, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande - MS (DRJ/CGE) que julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário lançado.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou, no essencial:

Trata-se de crédito lançado pela Auditoria Fiscal em desfavor da Interessada acima identificada, por intermédio do Auto de Infração AI – DEBCAD 51.021.831-8 (fls. 31 a 40), no valor total de R\$ 25.385,30, referentes a contribuições previdenciárias a cargo do contribuinte individual.

Conforme o Termo de Verificação/Relatório Fiscal (fls. 25 a 29), foi lavrado o referido auto de infração aplicada em decorrência das seguintes constatações e procedimentos adotados no decorrer da ação fiscal:

- O presente TERMO tem por finalidade descrever os fatos apurados em Procedimento Fiscal, dos quais resultaram o Processo Administrativo Fiscal - PAF de nº 10805.721.740/2012-13, cujo objeto são lançamentos tributários de contribuições sociais a cargo da empresa, destinadas ao Regime Geral de Previdência Social e creditadas ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social, das quais tratam o artigo 2º, § 1º, da Lei 11.457, de 16 de março de 2007.
- Procedimento de Fiscalização quanto ao cumprimento das obrigações relativas às Contribuições Previdenciárias, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil -RFB, nos termos da Portaria nº 3.014, de 29/06/2011, no período de 01/2008 a 12/2010, conforme determinado no Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº. 0811400-2012-00381-3 incidentes sobre a remuneração auferida de pessoas físicas.

- O fiscalizado é pessoa física, médica, que atua como profissional liberal, enquadrando-se assim, nos termos da legislação previdenciária, como segurado obrigatório da previdência social na categoria contribuinte individual.
- Através de consultas realizadas aos sistemas de fiscalização da Receita Federal do Brasil -RFB, foram constatadas divergências entre os valores declarados pelo sujeito passivo acima indicado, a título de rendimentos auferidos pela prestação de serviços a pessoas físicas na Declaração Anual de Ajuste do Imposto de Renda Pessoa Física - DIRPF, anos-calendário 2008 a 2010, e os valores registrados como base de cálculo para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias existentes no Cadastro Nacional de Informações Sociais -CNIS, no período em tela.
- Em razão disto, foi expedido o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF em epígrafe e, após o Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF, remetido por via postal, em 03/04/2012, em correspondência registrada com Aviso de Recebimento de nº RQ 500650631 BR, correspondência esta devolvida por ausência do contribuinte, entramos em contato com a contribuinte por telefone e recebemos informação de que a mesma mudou-se para São Paulo, Rua Bento Araújo nº 149, Barro Branco. Desta forma enviamos nova correspondência e Termo de Início de Fiscalização em 18/04/2012, por via postal, correspondência registrada de nº RQ 50068233 9 BR, recebida pela contribuinte em 19/04/2012.
- Em 25/05/2012, a contribuinte compareceu ao Serviço de Fiscalização, onde lhe entregamos um quadro demonstrativo, junto com o Termo de Comparecimento e Esclarecimentos explicativo sobre as diferenças existentes entre os valores declarados como remuneração, e os recolhimentos referentes a previdência social. Não sendo apresentado qualquer documento relacionado com a questão, emitimos os Autos de Infração - AI DEBCAD nº 37.373.631-2 e DEBCAD nº 51.021.831-8 foram lançados débitos de contribuições do período, apurados através das informações contidas no CNIS e nas DIRPF do contribuinte.
- Constam dos registros do CNIS valores a título de salário de contribuição, decorrente de recolhimentos efetuados espontaneamente, pelo contribuinte, por meio de Guias da Previdência Social - GPS, no código 1007, competências meses 09 a 12 do ano base de 2009, e meses 01 a 04 do ano base de 2010, os quais levamos em consideração no presente lançamento, em respeito ao limite máximo do salário-de-contribuição mensal, nos termos do artigo 28, parágrafo 5º, da Lei nº 8.212/91.
- De acordo com as informações contidas no Quadro Demonstrativo supramencionado, verifica-se que quando do recolhimento das contribuições previdenciárias o sujeito passivo autuado não observou o disposto no inciso III do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, a seguir transcrito:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I -

II -

III- para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º . (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)"

- Conforme reza o art. 68 da Instrução Normativa - IN/RFB nº 971/2009, norma anteriormente insculpida no art. 82 da IN/SRP nº 3/2005, ambas vigentes na época dos fatos geradores em tela, o contribuinte individual, ainda que, no mesmo mês, prestar serviços à empresa ou a equiparado e, concomitantemente, exercer atividade por conta própria, deverá recolher a contribuição social previdenciária incidente sobre a remuneração auferida pelo exercício de atividade por conta própria, respeitando o limite máximo do salário-decontribuição.
- De acordo com o exposto, as bases de cálculo e diferenças de contribuição apuradas encontram-se discriminadas no QUADRO DEMONSTRATIVO (ANEXO), tomando como base os valores de remuneração percebida de pessoas físicas mensalmente pelo contribuinte, subtraindo-se a base de cálculo relativa aos recolhimentos efetuados, levando-se em conta o limite máximo do salário de contribuição vigente.
- Todos os valores recolhidos, através de Guias da Previdência Social - GPS, pelo contribuinte foram deduzidos do presente crédito tributário.
- Diante dos fatos, através dos aludidos AI, constituímos o crédito tributário relativo às diferenças de contribuições previdenciárias do período em tela, para custeio dos benefícios previdenciários previstos na Lei nº 8.213/91, os quais constituem direito do autuado, visto que possui a condição de segurado obrigatório da previdência social na qualidade de contribuinte individual pessoalmente responsável pelo recolhimento das contribuições incidentes sobre os rendimentos auferidos de pessoas físicas, nos termos do que dispõe o artigo 30, inciso II, da Lei nº 8.212/91.
- Para fins de distinção de seus tipos e características particulares, foram criados os seguintes levantamentos:
 - DC - Diferenças de Contribuição, no período de 01 a 11/2008, antecedente à edição da Medida Provisória - MP nº 449, de 03 de dezembro de 2008; e
 - DC2 - Diferenças de Contribuição, no período de 12/2008 a 12/2010, desmembrado automaticamente do levantamento CP em face das alterações legais promovidas pela MP nº 449/2008.
- Sobre a diferença de salário de contribuição apurada, foi aplicada a alíquota de 20% (vinte por cento) vigente no transcurso do período.

- As informações decorrentes de declarações e recolhimentos do contribuinte foram extraídas através de consultas aos Sistemas Informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Banco de Dados da Previdência Social.
- Até a edição da MP nº 449, de 03/12/2008, vigente a partir de 04/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, a sistemática de aplicação de multa encontrava-se prevista na Lei nº 8.212/91.
- Na época da ocorrência dos fatos geradores das contribuições incluídas no presente AI, relativamente às competências 01/2008 a 11/2008, o art. 35, da Lei nº 8.212/91 dispunha que, para pagamento de créditos constituídos em lançamento de ofício, o contribuinte estava sujeito à multa de mora calculada no percentual de 24% (vinte e quatro por cento). Na hipótese de dispensa de apresentação de declaração dos referidos créditos em GFIP, referida multa de mora deveria ser reduzida em 50% (cinquenta por cento), ou seja, para 12% (doze por cento).
- A partir de 04/12/2008, a MP nº 449/2008 promoveu diversas alterações na Lei nº 8.212/91, entre estas:
 - a) revogou os §§ 4º, 5º, 7º e 8º do art. 32;
 - b) alterou a redação do art. 35; e
 - c) incluiu na mesma Lei o art. 35-A, alterando, em consequência, a sistemática de aplicação de multa quando do lançamento ex officio, passando a discipliná-la pelo artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que prevê a aplicação de multa única no percentual de 75% (setenta e cinco por cento).
- Destarte, a partir da competência 12/2008 aplicamos multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) prevista na legislação supracitada, visto que os fatos geradores ocorreram posteriormente à data em que entrou em vigor a referida MP.
- Em função de questões interna corporis, o lançamento dos créditos tributários foram desmembrados, em dois AI distintos consolidados em 31/05/2012:
 - DEBCAD nº 37.373.631-2 - com competências até 31/12/2008, e
 - DEBCAD nº 51.021.831-8 - com competências a partir de 01/01/2009.
- Pelos mesmos motivos, os AI's supracitados constituíram Processos Administrativos Fiscais igualmente apartados: um com competências até 31/12/2008; e outro com competências a partir de 01/01/2009.
- O presente expediente abarca tão somente o AI DEBCAD nº 51.021.831-8, ao passo que o AI DEBCAD nº 37.373.631-2 é objeto do PAF de nº 10805.721.741/2012-68, ao qual este segue apensado.

IMPUGNAÇÃO

Foi apresentada impugnação em 16/07/2012 (fl. 44), cujos pontos relevantes para a solução do litígio são:

- Ao elaborar o referido processo só foi observado a legislação específica da Previdência Social, sem levar em consideração outros ordenamentos Jurídicos que são de ordem hierárquica superior que a Legislação Ordinária aplicada.
- Os ordenamentos são os seguintes: 1. Lei Complementar nº 5172 em seus artigos 172, Inciso I e IV que falam da capacidade econômica do Contribuinte, 2. Constituição Federal em seu artigo 5º - inciso LIV.
- Esses ordenamentos Jurídicos deveriam ser observados nos dados que serviram de base para elaboração do Auto de Infração, em especial nas Despesas do Livro Caixa que foram necessárias para obtenção da Receita que serviria de Base, para elaboração do Auto. Isto posto, a base para recolhimento, teria que ser a Remuneração Líquida, pois Base Bruta coloca em risco a sobrevivência do Contribuinte Individual da Previdência.
- Nestes Termos, pede Impugnação em epigrafe com base no respeito ao ordenado Jurídico brasileiro da capacidade do cidadão de contribuição.

PEDIDO

Subentende-se que o sujeito passivo requer o cancelamento do auto de infração.

É o relatório.

O contribuinte foi cientificado da decisão de piso, em 05/08/2016, tendo interposto recurso voluntário em 31/08/2016 (fls. 89/90), alegando, em apertada síntese:

- reitera seus argumentos quanto à dedução do Livro Caixa, para o cancelamento do lançamento fiscal;

- ou que seja no mínimo excluída a multa e juros aplicados,

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **MARCELO DE SOUSA SÁTELES**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Do Conhecimento

Compulsando os autos, constata-se que o contribuinte, em sua impugnação, não questionou a aplicação da multa e do juros aplicados (fl. 44).

Contudo, em seu recurso voluntário, o contribuinte inova, em sua defesa, solicitado que seja no mínimo excluída a multa e juros aplicados.

O Decreto nº 70.235/72 prescreve que:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento

(...)

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)

(...)

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)

Como se vê, é a Impugnação que delimita a matéria em discussão no Processo Administrativo Fiscal-PAF após instaurar a fase litigiosa do procedimento de determinação e exigência do crédito tributário.

E decorre daí que a matéria que não foi objeto da Impugnação não pode ser trazida como inovação no Recurso à segunda instância administrativa, entendimento esse já sedimentado neste Conselho, de que são exemplos os Acórdãos abaixo:

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Não deve ser conhecida a matéria inovada em recurso voluntário que não havia sido objeto de impugnação, tendo sido consumada a preclusão.

Ac. 2202-004.915, de 17/01/2019

PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO QUANTO À INOVAÇÃO DA CAUSA DE PEDIR.

É vedado à parte inovar no pedido ou na causa de pedir em sede de julgamento de segundo grau, salvo nas circunstâncias excepcionais referidas nas normas que regem o processo administrativo tributário federal.

Ac. 2202-005.311, de 10/07/2019

INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

Os argumentos de defesa trazidos apenas em grau de recurso voluntário, em relação aos quais não teve oportunidade de se manifestar a autoridade julgadora de primeira instância, impedem a sua apreciação em segunda instância, por preclusão processual. Ac. 2402-007.507, de 07/08/2019

Deste modo, não houve instauração de fase litigiosa quanto à aplicação da multa e do juro aplicados, razão pela qual não poderia o contribuinte, em sede de recurso voluntário, apresentar essas razões para se eximir da cobrança do crédito tributário.

Portanto, não conheço do recurso voluntário em relação à multa e dos juros aplicados por preclusão.

Do Mérito

Trata-se de crédito lançado pela Auditoria Fiscal em desfavor da Interessada acima identificada, por intermédio do Auto de Infração AI – DEBCAD 51.021.831-8), no valor total de R\$ 25.385,30, referentes a contribuições previdenciárias a cargo do contribuinte individual

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente reitera seus argumentos quanto à dedução do Livro Caixa, para o cancelamento do lançamento fiscal.

Tendo em vista que a recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023, declaro minha concordância com os fundamentos da decisão recorrida, logo adoto-os em meu voto, no essencial:

MÉRITO

SEGURADO OBRIGATÓRIO. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BASE DE CÁLCULO. ESTRITA LEGALIDADE.

Sendo a impugnante uma segurada obrigatória da Previdência Social, conforme definido no art. 12, inciso V, da Lei nº 8.212, de 1991, na qualidade de contribuinte individual, ela deve apurar as contribuições previdenciárias devidas a partir de seu salário-de-contribuição, o qual é definido no art. 28, inciso III, dessa referida lei:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição (os destaques são meus):

(...)

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º ; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Ou seja, no exercício de sua atividade profissional realizada por conta própria, pode o contribuinte individual prestar serviços a empresas (pessoas jurídicas) ou a pessoas físicas, e a remuneração recebida tanto de uma pessoa jurídica, quanto física, deve ser considerada salário-de-contribuição conforme prevê o comando normativo citado acima.

Quanto a alegação de que “*deveriam ser observados nos dados que serviram de base para elaboração do Auto de Infração, em especial nas Despesas do Livro Caixa que foram necessárias para obtenção da Receita que serviria de Base, para elaboração do Auto*”, e que “*a base para recolhimento teria que ser a Remuneração Líquida...*” tem-se, inicialmente, que a permissão para tal dedução é própria da sistemática do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF. No marco das Contribuições Previdenciárias se verifica que qualquer valor pago por pessoa física em virtude do trabalho prestado, integra o salário de contribuição e

consequentemente, sujeita-se à incidência de contribuições previdenciárias até o teto previsto.

Na linguagem da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, entende-se por salário de contribuição para o contribuinte individual a remuneração auferida pelo exercício por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo do salário de contribuição. Essa é a regra geral.

Eventuais exceções estão listadas, exclusivamente, no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91, que agrupam as hipóteses que não integram o salário de contribuição e dentre elas não está contemplada a dedução do livro-caixa. Portanto, não deve prevalecer no território das Contribuições Previdenciárias o entendimento do Impugnante sobre a base de cálculo dessas contribuições, que seria, em sua visão, o valor dos serviços prestados, deduzidos materiais odontológicos gastos com os pacientes, lançados no livro caixa. Com visto, a faculdade de utilização do livro-caixa é própria do regime jurídico do IRPF, para ser utilizado como redutor do salário de contribuição de segurados do RGPS necessário seria expressa disposição em lei, pois se trata de redução da base de cálculo matéria atinente a estrita legalidade. No campo das Contribuições Previdenciárias, a particularidade é marcada pelo teto da base de cálculo, o que não ocorre no IRPF. Não é demais consignar que inexistente nos autos o livro-caixa.

CONCLUSÃO

Isto posto, e considerando tudo mais que dos autos consta, voto por rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, julgar improcedente a impugnação, e pela manutenção do crédito previdenciário.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das alegações em relação à multa e dos juros aplicados por preclusão, e, na parte conhecida, nego-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

MARCELO DE SOUSA SÁTELES