



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



**Processo nº** 10865.003431/2008-77  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-008.291 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 02 de fevereiro de 2021  
**Recorrente** J.C.R. BENEFICIAMENTO DE MATERIAIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/06/2003 a 31/03/2007

ALEGAÇÕES NOVAS. NÃO CONHECIMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO SUPRESSÃO DE INSTÂNCIAS. EFEITO DEVOLUTIVO DOS RECURSOS.

O Recurso Voluntário deve ater-se às matérias mencionadas na impugnação e analisadas na decisão recorrida, de modo que as alegações que não tenham sido arguidas na impugnação ou que não tenham sido levantadas pela autoridade julgadora de 1ª instância primeira instância administrativa não podem ser conhecidas por se tratar de matérias novas, de modo que se este Tribunal entendesse por conhecê-las estaria aí por violar o princípio da não supressão de instância que é de todo aplicável no âmbito do processo administrativo fiscal.

O efeito devolutivo dos recursos 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*, daí por que apenas as questões previamente debatidas é que são devolvidas à autoridade judicante revisora para que sejam novamente examinadas.

MULTA E JUROS. ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 2.

É vedado aos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal 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 conhecer em parte do recurso voluntário, por este tratar de temas estranhos ao litígio fiscal instaurado com a impugnação ao lançamento. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Daniel Melo Mendes Bezerra.

## Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração consubstanciado na NFLD-DEBCAD nº 37.071.006-1 que tem por objeto exigências de Contribuições devidas à Seguridade Social (cota patronal) incidentes sobre as remunerações dos contribuintes individuais, relativas às competências de 06/2003 a 03/2007, de modo que o crédito tributário restou constituído no montante de R\$ 3.284,86, incluindo-se aí a cobrança do tributo principal, a aplicação da multa e a incidência dos juros de mora (fls. 2 e 13/14).

Depreende-se da leitura do *Relatório Fiscal* de fls. 17/20 que a autoridade fiscal entendeu por lavrar o correspondente Auto de Infração com base nos seguintes motivos:

“2.1.1 Este levantamento refere-se às remunerações pagas aos serviços prestados por contribuintes individuais não incluídos em folha de pagamento, nem em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, detectados na contabilidade da empresa e confirmados pelos documentos que deram origem ao lançamento contábil. Neste documento de débito estão incluídas as contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte presumidamente descontada dos segurados. A parte referente às contribuições da empresa incidentes sobre a mesma base de cálculo foram constituídas no processo de débito n.º 37.071.006-1. Segue em anexo planilha demonstrando os pagamentos e os respectivos documentos detectados.”

A Autuada foi devidamente notificada da autuação fiscal através do *Termo de Encerramento da Ação Fiscal* – TEAF em 22/10/2008 (fls. 39/40) e entendeu por apresentar, tempestivamente, Impugnação de fls. 43/45 em que suscitou, pois, os motivos de fato e de direito, os pontos de discordância e suas razões de defesa.

Na sequência, os autos foram encaminhados para que a autoridade julgadora de 1ª instância pudesse apreciar a peça impugnatória, todavia, na ocasião, a 9ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto – SP entendeu por converter o julgamento em diligência por meio do Despacho de 28/01/2009 (fls. 66/67) para que a autoridade fiscal esclarecesse se os prestadores de serviços eram contribuintes individuais ou pessoas jurídicas. Confira-se:

“Trata-se de Auto de Infração - AI - DEBCAD nº 37.071.006-1 - lavrado em decorrência do descumprimento de obrigação tributária principal relativa às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à cota patronal incidentes sobre a

parte dos segurados contribuintes individuais, no montante de R\$ 1.806,63 (um mil oitocentos e seis reais e sessenta e três centavos), consolidado em 13/10/08.

A Autuada apresentou impugnação e alega à fl. 43 que “(...) porém deixou de observar que estas remunerações foram pagas por serviços prestados por empresas que possuem CNPJ, conforme se pode verificar com documentação que ora se junta.

Deste modo, como as remunerações pagas pela Defendente pelos serviços prestados não foram pagas por contribuintes individuais, mas sim por serviços prestados por empresa, (...)

A Empresa traz aos autos, às fls. 46/47 - documentos com dados identificadores das empresas: “Adeildo Antonio da Silva -ME ” e “J. Martins Gancheiras – ME.”

Ante tais fatos, necessário o pronunciamento da auditoria fiscal quanto a condição dos prestadores de serviços que se referem os documentos acostados, se contribuintes individuais ou pessoas jurídicas. Na hipótese de se concluir pela pessoa jurídica, demonstrar os valores a serem excluídos.

As informações prestadas deverão ser expressas através de Informação Fiscal com ciência ao Sujeito Passivo e abertura de prazo de 10 (dez) dias para manifestação, sobre o ali contido, caso o mesmo tenha interesse.”

E, aí, a autoridade fiscal acabou elaborando a *Informação Fiscal de Diligência* de fls. 80/81 por meio do qual prestou os seguintes esclarecimentos:

“5. Em relação aos fatos alegados, cumpre-nos observar:

a. No que se refere ao prestador Jair Martins, constata-se que a data da abertura da pessoa jurídica de propriedade deste foi 08/01/2004. Percebe-se que as notas fiscais de prestação de serviços verificados pela auditoria datam de 13/06/2003 a 30/12/2003, portanto, anteriores à constituição da alegada pessoa jurídica que haveria prestado os serviços. Depreende-se, da análise das Notas Fiscais juntadas, que, independentemente da alegação de prestação por pessoa jurídica, as referidas notas se referem à prestação de serviços por pessoa física, haja vista as Notas Fiscais apresentadas, nas quais constam apenas com a identificação de inscrição municipal, informando-se a isenção de inscrição Estadual e CNPJ. A retenção dos impostos destacados nas referidas notas referem-se à prestação de serviços de pessoas físicas, com destaque de Imposto de Renda Retido na Fonte. Destarte, infundadas as alegações da empresa, permanecendo inalterado o Auto de Infração nesse ponto.

b. No que se refere ao prestador Aldeildo Antonio da Silva, em que pese constar como data de abertura da pessoa jurídica de propriedade deste 01/07/2003, e que temos três notas fiscais de prestação de serviços emitidas posteriormente à esta data, estas não foram emitidas como prestação de serviços por pessoa jurídica, haja vista não constar nessas Notas Fiscais nem a Inscrição Estadual, nem seu CNPJ. Os recebimentos dos serviços prestados nessas notas fiscais foram firmados pela pessoa física Adeildo Antonio da Silva e não pela pessoa jurídica. Destaque-se que, a pessoa física não se confunde com a pessoa jurídica, ao contrário, convivem simultaneamente, podendo, tanto o contribuinte individual Adeildo, quando a pessoa jurídica Adeildo, existirem e prestarem serviços como um, ou como outro, cabendo, para a diferenciação de identidade de quem está prestando o serviço, a emissão do documento fiscal e contábil adequado. No caso em tela, os documentos fiscais emitidos foram do contribuinte individual. Adeildo Antonio da Silva e não da pessoa jurídica Adeildo Antonio da Silva-ME, não se verificando motivos para alteração do lançamento fiscal em litígio. Destarte, restam também infundadas as alegações da empresa, permanecendo inalterado o Auto de Infração em sua totalidade.”

A autuada foi regularmente intimada da elaboração do *Informação Fiscal* em 18/05/2009 (fls. 85), sendo que, ao final, acabou não apresentando qualquer manifestação complementar, conforme se verifica do Despacho de fls. 86, de modo que os autos foram novamente encaminhados para que a autoridade julgadora de piso pudesse apreciar a impugnação.

E, aí, em Acórdão de fls. 87/92, a 9ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto – SP entendeu por julgá-la improcedente tendo em vista que não restou comprovado o recolhimento das contribuições lançadas, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2003 a 31/03/2007

OBRIGAÇÃO DA EMPRESA.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados contribuintes individuais a seu serviço, no prazo estabelecido na legislação previdenciária.

LAVRATURA DO AI. CUMPRIMENTO DA LEGISLAÇÃO.

O lançamento contempla todas as informações previstas na Legislação Previdenciária e no Código Tributário Nacional, com correta identificação e demonstração do sujeito passivo, da matéria tributada, do montante devido e da fundamentação legal que ampara o lançamento do crédito previdenciário, viabiliza ao contribuinte o direito de defesa e a produção de provas, não há que se falar em insubsistência.

DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE JULGAMENTO - DRJ .  
COMPETÊNCIA.

Compete à DRJ, especificamente, julgar, em primeira instância, processos administrativos fiscais de determinação e exigência de créditos tributários, não podendo se manifestar sobre alegação de inexistência de crime.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido”

A empresa foi regularmente intimada do resultado da decisão de 1ª instância em 27/10/2009 (fls. 97) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 98/137, protocolado em 19/11/2009, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E aí, os autos foram encaminhados a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que o recurso seja apreciado.

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 nº 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciar as alegações meritórias tais quais formuladas.

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

(i) Mérito:a. Da aplicação indevida da multa e dos juros/Confisco/Inconstitucionalidade:

Ora, se a Impugnante apresentou todos os documentos nos termos da legislação vigente como um todo, não há que se falar em aplicação de multa e juros.

Portanto, diante do exposto é de direito, não só a redução em patamares tolerantes e mais razoáveis, como também, a total exclusão de toda multa e juros aplicados indevidamente.

É clarividente que a cobrança destas multas (diga-se de passagem ilegais e inconstitucionais, que trará prejuízos incalculáveis e muitas vezes irremediáveis posto que configura restrição a diversos serviços e, principalmente, com novos fornecedores que frente à situação atual de alta inadimplência em nosso país, costumam eliminar, precipitadamente, da listagem de clientes aqueles que possuem qualquer espécie de pendência financeira.

b. Possibilidade de compensação de empréstimo compulsório com tributos administrados pela RFB:

O entendimento acima esposado e já, repita-se, pacificado no Superior Tribunal de Justiça, irrefutavelmente, reflete que a natureza tributária do empréstimo compulsório não se altera a despeito das relações jurídicas posteriores quando da restituição, sendo que o crédito adveniente desta exação é perfeitamente apto e idôneo para ser compensado com tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, órgão este, competente para o julgamento administrativo.

E mais, declarada a compensação do empréstimo compulsório com tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, este órgão fica obrigado a extinguir o crédito tributário. sob condirão resolutória de ulterior homologação, com as respectivas consequências jurídicas. Quais sejam. direito subjetivo às certidões negativas e à suspensão da exigibilidade enquanto perdura r o trâmite administrativo e não ocorrer a eficácia preclusiva da coisa julgada administrativa.

c. Da responsabilidade Solidária da União:

“Nem por arremedo pode se cogitar na ideia de que a Eletrobrás é o único órgão competente para o pedido, e responsável pela restituição dos valores oriundos do empréstimo compulsório sobre energia elétrica, sendo, pois, a União (Tesouro Nacional) co-responsável solidária pela satisfação do crédito; já sinalizou, *ad nauseam*, o Egrégio Sodalicio de superposição em matéria infraconstitucional nesse sentido:

[...]

Inclusive, a solidariedade (Eletrobrás e Tesouro Nacional) não se restringe ao valor nominal dos créditos, mas se prolonga aos juros e à correção monetária.”

d. Da competência da RFB para conhecimento da compensação/ Limites orçamentários/ Responsabilidade da União:

Restou notório que não há limites para a compensação , principalmente referentes às destinações e autorizações orçamentárias o que implica mais uma vez na ineficácia, inefetividade e incompatibilidade da súmula nº 418 de 01/06/1964 e do invocado ato declaratório interpretativo SRF nº 1712002 , frente à Constituição Federal de 1988.

Ademais, a SRF (PORT. INTERMINISTERIAL MF/MPS Nº 23, DE 02102106) é órgão competente para proceder a compensação de crédito de origem tributária a favor

do contribuinte com débitos fiscais e parafiscais (INSS), inscritos ou não na Dívida Ativa da União, utilizando-se do SIAFI, sendo que o crédito utilizado na extinção do débito fiscal em nome do sujeito passivo será debitado à conta do tributo respectivo, e a parcela utilizada para a extinção do débito em nome do contribuinte será creditada à conta do INSS (§ 8º do art. 311).

e. Do Direito subjetivo às Certidões:

É clarividente que a cobrança destas multas (diga-se de passagem ilegais e inconstitucionais, que trará prejuízos incalculáveis e muitas vezes irremediáveis posto que configura restrição a diversos serviços e, principalmente, com novos fornecedores que frente à situação atual de alta inadimplência em nosso país, costumam eliminar, precipitadamente, da listagem de clientes aqueles que possuem qualquer espécie de pendência financeira.

f. Do direito de compensação:

Portanto, por ilação jurídica, estamos diante do seu crédito de origem tributária, adveniente de Empréstimos Compulsórios, representados, numa relação obrigacional, por meio de obrigações da Eletrobrás, sendo, pois, um título certo, líquido e exigível, ou seja, vencido e não liquidado, que à luz do permissivo constitucional de aplicabilidade imediata, impinge poder liberatório ao crédito para proceder o encontro de contas com débitos fiscais da entidade devedora, no caso, perante a União Federal, responsável solidária em qualquer hipótese.

g. Da imprescritibilidade das debêntures:

Diante de todas essas decisões, percebe-se que, além das Debêntures serem Conversíveis (direitos potestativos) em Ações emitidas pela Eletrobrás (imprescritíveis) são, ainda, exigíveis, líquidas, certas e idôneas, constituindo-se em verdadeiro Título de Crédito de origem tributária, passíveis, inclusive, de Cotação em Bolsa (sob pena de sanções previstas no art. 11 da Lei 6.385/1976), e que conferem, indubitavelmente, aos seus portadores, o direito de crédito oponível contra qualquer dívida (art. 620. CPC). mormente, no enfrentamento com os débitos fiscais federais.

h. Da inconstitucionalidade das sanções políticas:

“Ressalte-se que as autoridades fazendárias possuem inúmeros instrumentos e prerrogativas eficientes e eficazes para a satisfação efetiva do seu crédito tributário, sendo que jamais, indiretamente, poderá qualquer ato estatal, ainda que adveniente do Poder Legislativo, jungir o contribuinte ao pagamento do débito fiscal, obstando o seu direito constitucional à compensação tributária (através de multas desproporcionais, pelo exercício do direito de propriedade e em resposta a um simples pedido de encontro de contas face a Receita Federal), através das vergastadas sanções políticas, sob pena de “fechamento das portas”, empecendo a continuidade e preservação da atividade econômica e profissional.

Portanto, estabelecidas as malversadas sanções políticas, é imperioso, não só uma redução em patamares tolerantes e mais razoáveis, como também, a total exclusão de toda multa e juros aplicados indevidamente, em patente atenção aos direitos públicos subjetivos da proporcionalidade e razoabilidade, capacidade contributiva, vedação ao confisco (art. 150), direito de propriedade (art. 5º, XXII), devido processo legal (art. 5º. LIV), a livre prática de atividades econômicas lícitas (parágrafo único do art. 170), liberdade de exercício profissional (art. 5º, XIII) e dignidade da pessoa através da valorização do trabalho e do exercício da atividade econômica lícita (caput do art. 170, inciso III e IV do art. 1º), devendo estes axiomas e preceitos consagrados, serem colocados em lugar de destaque na ordem jurídica vigente.”

Com base em tais alegações, a contribuinte requer que o presente recurso voluntário seja acolhido para que o débito fiscal reclamado seja cancelado de acordo com os fatos e fundamentos erigidos.

Pois bem. Antes mesmo de adentrarmos na análise das alegações que hão de ser de fato examinadas, entendo por fazer uma observação de natureza processual no sentido de reconhecer que, quando do oferecimento da impugnação, a recorrente não havia suscitado quaisquer alegações a respeito de eventual possibilidade de compensação e, portanto, nada argumentou sobre as questões abaixo discriminadas:

- (i) Da possibilidade de compensação de empréstimo compulsório com tributos federais;
- (ii) Do entendimento do STF quanto a natureza do empréstimo compulsório sobre energia elétrica;
- (iii) Do entendimento do STJ – limites orçamentários – natureza jurídica da compensação;
- (iv) Da responsabilidade solidária da União;
- (v) Do direito subjetivo às Certidões;
- (vi) Da violação ao direito da compensação;
- (vii) Do Direito de compensação tributária constitucional;
- (viii) Da inconstitucionalidade da aplicação do art. 1º do Decreto 20.910/32 para as obrigações da Eletrobrás;
- (ix) Da imprescritibilidade das debêntures da Eletrobrás; e
- (x) Da inconstitucionalidade das sanções políticas.

Com efeito, como tais questões não são consideradas como matérias de ordem pública, não poderão ser aqui conhecidas e, por conseguinte, não podem ser examinadas, haja vista que não foram analisadas pela autoridade julgadora de 1ª instância e, por óbvio, não foram objeto de debate e/ou discussão. Ademais, s.m.j., os argumentos encimados não guardam qualquer relação com o caso dos autos.

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 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

<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.

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 nº 70.235/72, cuja redação transcrevo abaixo:

**“Decreto nº 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 nº 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 nº 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 nº 13851.001341/2006-27. Acórdão nº 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 nº 13558.000939/2008-85. Acórdão nº 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 as alegações de mérito discriminadas anteriormente devem ser consideradas como questões novas, já que poderiam ter sido suscitadas quando do oferecimento da impugnação e não o foram, de modo que não poderiam ser apreciadas apenas em sede recursal porque se este Tribunal entendesse por fazê-lo estaria aí violando o princípio da não supressão de instâncias que, enquanto norma de caráter processual, é de todo aplicável no âmbito do processo administrativo fiscal.

Neste diapasão, passemos, então, a examinar a alegação sobre aplicação da multa e juros/inconstitucionalidade, haja vista que a autoridade julgadora de 1ª instância acabou ventilado tal matéria.

**Das alegações que a multa e os juros são ilegais e/ou inconstitucionais e das alegações de violação ao princípio da vedação ao tributo com efeito confiscatório**

De início, registre-se que os órgãos de julgamento administrativo fiscal não podem afastar ou deixar de observar a aplicação de Lei ou Decreto a partir de juízos de inconstitucionalidade e ilegalidade, conforme dispõe o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, cuja redação segue transcrita abaixo:

**“Decreto nº 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.”

A propósito, entendo que as lições de Hugo de Brito Machado<sup>3</sup> no sentido de que os julgadores administrativos não têm competência para declararem a inconstitucionalidade de Lei ou Decreto no âmbito do contencioso são, aqui, de todo aplicáveis e, por isso mesmo, devem ser reproduzidos integralmente:

“(…) a verdadeira questão não reside em saber se uma autoridade administrativa pode recusar aplicação a uma lei inconstitucional, mas em saber se ela tem competência para dizer se a lei é inconstitucional.

A competência para dizer a respeito da conformidade da lei com a Constituição, ou resulta expressamente indicada na própria Constituição, ou encarta-se no desempenho da atividade jurisdicional. Em qualquer caso, pressupõe a possibilidade de uniformização das decisões, de sorte que uma lei não venha a ser considerada inconstitucional, em um caso, e considerada constitucional, em outros, sem que exista a possibilidade de superação dessas diferenças de entendimento, lesivas ao princípio da isonomia.

Nossa Constituição não alberga norma que atribua às autoridades da Administração competência para decidir sobre a inconstitucionalidade de leis. Assim, já é possível afirmar-se que no desempenho de atividades substancialmente administrativas o exame da inconstitucionalidade é inadmissível.

Resta, assim, saber se tal exame é possível nas situações em que a autoridade da Administração desempenha atividade substancialmente jurisdicional, como, por exemplo, quando aprecia uma questão fiscal. Quando os órgãos do Contencioso Administrativo Fiscal julgam as questões entre o contribuinte e a Fazenda Pública praticam atividade substancialmente jurisdicional, desempenhada, aliás, em processo de certo modo idêntico àquele no qual se desenvolve a atividade peculiar, própria do Poder Judiciário.

Poder-se-ia, assim, admitir, em tais situações, o exame de arguições de inconstitucionalidade pela autoridade administrativa. A competência da autoridade administrativa resultaria implícita na competência para o desempenho da atividade jurisdicional. Isto, porém, é inteiramente inaceitável, porque enseja situações verdadeiramente absurdas, posto que o controle da atividade administrativa pelo Judiciário não pode ser provocado pela própria Administração. Se um órgão do Contencioso Administrativo Fiscal pudesse examinar a arguição de inconstitucionalidade de uma lei tributária, disso poderia resultar a prevalência de decisões divergentes sobre um mesmo dispositivo de uma lei, sem qualquer possibilidade de uniformização. Acolhida a arguição de inconstitucionalidade, a Fazenda não pode ir ao Judiciário contra a decisão de um órgão que integra a própria Administração.

O contribuinte, por seu turno, não terá interesse processual, nem de fato, para fazê-lo. A decisão tornar-se-á, assim, definitiva, ainda que o mesmo dispositivo tenha sido, ou venha a ser, considerado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que é, em nosso ordenamento jurídico, o responsável maior pelo deslinde de todas as questões de constitucionalidade, vale dizer, ‘o guardião da Constituição’.

É certo que também uma decisão de um órgão do Poder Judiciário, dando pela inconstitucionalidade de uma lei, poderá tornar-se definitiva sem que tenha sido a questão nela abordada levada à apreciação do Supremo Tribunal Federal. Isto, porém, pode acontecer eventualmente, como resultado da falta de iniciativa de alguém, que deixou de interpor o recurso cabível, mas não em virtude da ausência de mecanismo do sistema jurídico, para viabilizar aquela apreciação. Diversamente, uma decisão do Contencioso Administrativo Fiscal, que diga ser inconstitucional uma lei, e por isto

<sup>3</sup> MACHADO. Hugo de Brito. Processo Administrativo Tributário. Pesquisas Tributárias Nova Serie nº 5 - XXIII Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, RTCEU, São Paulo, 1999, pp. 152-154.

deixe de aplicá-la, tornar-se-á definitiva à míngua de mecanismo no sistema jurídico, que permita levá-la ao Supremo Tribunal Federal.

É sabido que o princípio da supremacia constitucional tem por fim unidade do sistema jurídico. É sabido também que ao Supremo Tribunal Federal cabe a tarefa de garantir essa unidade, mediante o controle da constitucionalidade das leis. Não é razoável, portanto, admitir-se que uma autoridade administrativa possa decidir a respeito dessa constitucionalidade, posto que o sistema jurídico não oferece instrumentos para que essa decisão seja submetida à Corte Maior.

A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou, mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é ou não inconstitucional. Tal conclusão, que aparentemente contraria o princípio da supremacia constitucional, na verdade o realiza melhor do que a solução oposta, na medida em que preserva a unidade do sistema jurídico, que é objetivo maior daquele princípio.”

Em consonância com o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, registre-se que o artigo 62 do Regimento Interno - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 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 nº 2 também dispõe que este Tribunal não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Veja-se:

**“Súmula CARF nº 2**

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

Tendo em vista que a autoridade fiscal agiu em consonância com a legislação de regência e que, por outro lado, não cabe a este E. CARF pronunciar-se sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas tributárias.

Cumprindo essa determinação a autoridade fiscal, diante da ocorrência da falta de pagamento do tributo, fato incontestável, aplicou a multa no patamar fixado na legislação, conforme muito bem demonstrado no Discriminativo do Débito, em que são expressos os valores originários a multa e os juros aplicados no lançamento.

### **Conclusão**

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