



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10865.720183/2017-13
ACÓRDÃO	2003-006.751 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CHAO VERDE ENERGY SERVICOS DE PAISAGISMO EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2015

RECURSO VOLUNTÁRIO. ALEGAÇÕES NOVAS. NÃO CONHECIMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. PRINCÍPIO DA NÃO SUPRESSÃO DE INSTÂNCIAS.

As alegações que não tenham sido levantadas à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância administrativa não podem ser conhecidas por se tratar de matérias novas, de modo que o seu conhecimento violaria o princípio da não supressão de instância.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.

De acordo com o disposto na Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2015

MULTA DE OFÍCIO DE 75%. APLICABILIDADE.

A multa de ofício é prevista em disposição legal específica e tem como suporte fático a revisão de lançamento, pela autoridade administrativa competente, que implique lançamento de tributo ou diferença de tributo a pagar. Nos casos de lançamento de ofício é exigível a multa de ofício por expressa determinação legal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das inovações trazidas em sede recursal e nem das alegações de inconstitucionalidade, e na parte conhecida, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fernanda Melo Leal, Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 190/197 interposto contra decisão da DRJ no Curitiba/PR, de fls. 166/168, que julgou procedente o lançamento referente à contribuição patronal, com adicional pelo SAT, e a contribuição devida pelos segurados, incidentes sobre remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais, conforme autos de infração de fls. 02/32, lavrados em 06/02/2017, relativo a fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2012 a 31/12/2015, com ciência da RECORRENTE em 10/02/2017, conforme termo de ciência de fl. 36.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor histórico de R\$ 1.443.569,64 (patronal + SAT) e R\$ 329.709,38 (Segurados), já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício.

De acordo com o relatório fiscal, acostado às fls. 37/42, o Auto de Infração foi lavrado em razão da empresa prestadora dos serviços de jardinagem e paisagismo, limpeza e manutenção, podas de árvores em área de transmissão de energia elétrica, ter informado em suas GFIPs ser optante pelo Simples Nacional. Com isso, apenas recolheu a parte descontada dos empregados, se deduzindo de alguns recolhimentos de retenção de nota fiscal de serviços prestados em alguns meses.

Assim, considerando que algumas atividades, ainda que enquadradas no conceito de cessão de mão-de-obra, passaram a ter seu ingresso permitido no Simples Nacional, conforme relaciona, expressamente, a Lei Complementar nº 123, art. 18, §§5º C e 5 H. Portanto, concluiu

que a atividade de jardinagem caracteriza o serviço de conservação referido no inciso VI do §5º C do art. 18 da Lei Complementar nº 123/2006, e deve ter a respectiva receita tributada na forma do Anexo IV da LC 123/2006. Ou seja, essas empresas devem recolher a contribuição patronal (20%) e as contribuições devidas do SAT/RAT segundo a legislação prevista para os demais contribuintes ou responsáveis.

Portanto, para apuração do crédito tributário, a autoridade fiscal analisou as GFIPs exportadas antes de 26/02/2016 (data do TIPF), folhas de pagamento de salários e livros caixa fornecidas pela própria empresa, bem como notas fiscais de prestação de serviços, conforme planilhas anexas ao relatório fiscal.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 161/162, em 10/03/2017. Em suas razões, apenas impugnou os acréscimos legais lançados, conforme abaixo (fl. 161):

(...), tendo sido atuado conforme Auto de Infração lavrado em 09022017-COMPROT nº 1'0865.720.183/2017-13, PELO Sr. Auditor Fiscal da Receita Federal, vem mui respeitosamente pedir a IMPUGNAÇÃO, do auto infração citado, com base nos acréscimos, como multas e juros mencionados nos DEMONSTRATIVOS DE APURAÇÃO, que de acordo com a situação econômica atual do País, torna-se impossível a liquidação dos débitos mencionados, bem como um possível parcelamento.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Curitiba/PR julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 166/168):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2015

IMPUGNAÇÃO PARCIAL. ÓRGÃO PREPARADOR. COMPETÊNCIA.

Diante do disposto no art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, o julgamento deve se limitar à matéria impugnada, competindo ao órgão preparador, se entender cabível, adotar as providências de sua alçada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 21, caput e § 1º).

MULTA E JUROS. INCIDÊNCIA. EQUIDADE. IRRELEVANTE.

A atual situação econômica do país e a da autuada não invalidam a incidência dos juros e da multa de ofício, sendo irrelevante, perante o regramento legal invocado nos Autos de Infração, se a empresa tem ou não atualmente capacidade econômica para quitar o crédito tributário exigido.

A equidade somente pode ser aplicada na hipótese de ausência de disposição expressa, não podendo resultar na dispensa do pagamento de tributo devido (Lei nº 5.172, de 1966, art. 108, IV e § 2º).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Constata-se que a autoridade julgadora de primeira instância reputou parcial a impugnação apresentada, eis que o inconformismo do contribuinte “*não se dirige às contribuições lançadas*”. Desta forma, limitou o julgamento à análise da incidência de multa e juros.

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 05/10/2017, conforme AR de fls. 185, apresentou o recurso voluntário de fls. 190/197, em 31/10/2017.

O RECORRENTE vai de encontro ao enquadramento do sujeito passivo no Relatório Fiscal para Fins Penais, motivo pelo qual requer a exclusão do Sr. Walter Calicchio, ao tempo em que alega não ter realizado qualquer conduta com má fé, dolo, desinteresse ou menosprezo ao fisco.

Afirma que “*ofereceu, regularmente à tributação todos os valores devidos das CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, calculados pelo próprio sistema da Receita Federal, no período, no TOTAL de R\$ 337.719,47, valor que não foi considerado pela fiscalização*”.

Alega que a multa lançada excede o valor da obrigação principal, ao tempo em que relata não ter ocorrido fato gerador da obrigação tributária ou prática de crimes tributários.

Reitera o fato de não ter realizado qualquer conduta com má fé, dolo, desinteresse ou menosprezo ao fisco, ao tempo em que discorre sobre a presunção para fins de tributação, bem como a multa confiscatória, quando aplicada acima de 20%.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, contudo deve ser apenas parcialmente conhecido.

Conforme relatado, o RECORRENTE, em sua impugnação, apenas se insurgiu contra os acréscimos legais lançados (multa e juros). A autoridade julgadora de primeira instância considerou não impugnado o lançamento das contribuições previdenciárias (obrigação principal).

Consequentemente, o despacho de fl. 376 informa que desmembrou a parte não controversa para processo distinto, a fim de seguir com a cobrança do crédito tributário:

Trata-se de Auto de Infração lavrado face ao contribuinte em epígrafe, referente a Contribuição Previdenciária Patronal e Segurados. Conforme verificado pela DRJ no Acórdão, a impugnação foi parcial, apenas manifestando contra à multa e acréscimos legais, motivo pelo qual houve o desmembramento da parte não controversa para o processo 13842.720413/2017-09 que segue na cobrança. Isto posto, proponho remessa do presente ao CARF para análise do Recurso Voluntário interposto.

Contudo, ao apresentar o recurso voluntário, o contribuinte se insurgiu contra a obrigação principal e apresentou novos argumentos de defesa que não foram oportunamente suscitados para apreciação pela DRJ de origem, razão pela qual não compete a este julgador examinar matérias não previamente submetidas à instância de origem para deliberação.

O conhecimento dessas novas razões de defesa, neste momento processual, violaria o princípio da não supressão de instância, pois as matérias abordadas no recurso voluntário não foram apreciadas pela DRJ de origem.

Sobre o tema, utilizo como razões de decidir as palavras do ilustre Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nobrega, em voto proferido no acórdão nº 2201-008.300, julgado em 02/02/2021:

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 Cunha 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 pronunciarse. 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 conhece-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).”

Assim, não merecem conhecimento todas as alegações apresentadas no recurso voluntário que não tratem dos acréscimos legais (multa e juros), por tratar de temas sobre os quais não foi instaurado o litígio administrativo com a impugnação.

Portanto, o recurso deve ser parcialmente conhecido.

Passa-se a análise dos temas conhecidos.

MÉRITO

Multa de Ofício. Efeito Confiscatório

O RECORRENTE afirma que a multa de ofício ofende diversos princípios constitucionais, como proporcionalidade, razoabilidade e não confisco. Com essa linha de argumentação, procura atribuir a pecha de inconstitucionalidade à legislação tributária.

Ocorre que essa matéria é estranha à esfera de competência desse colegiado, conforme determina o seguinte enunciado da Súmula CARF:

Súmula CARF nº 2

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

O RECORRENTE enfrenta o tema ao argumento de que a multa teria sido qualificada e que não teria havido, no presente caso, indício de dolo, fraude ou má-fé do contribuinte. Contudo, não houve aplicação da multa qualificada de 150% prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96 (esta, sim, aplicada em caso de fraude ou sonegação praticada com dolo), mas sim a multa no patamar ordinário de 75%, a qual não exige dolo para sua aplicação.

A multa de ofício de 75% está devidamente respaldada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91 c/c o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96:

Lei nº 8.212/91

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Lei nº 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

A multa de ofício é prevista em disposição legal específica e tem como suporte fático a revisão de lançamento, pela autoridade administrativa competente, que implique o lançamento de tributo ou de diferença de tributo a pagar.

Nos casos de lançamento de ofício, como no presente caso, onde resultou comprovada a insuficiência do recolhimento da contribuição previdenciária, é exigível a multa de ofício por expressa determinação legal.

Por fim, não há amparo legal para o pedido de redução da multa ao patamar de 2%, como requer o contribuinte. A alíquota da penalidade está prevista em lei e deve ser observada pela autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, parágrafo único, do CTN.

Portanto, não cabe ao CARF se manifestar acerca das supostas inconstitucionalidades alegadas pela RECORRENTE. Sendo assim, deixo de apreciar todas as alegações de inconstitucionalidade trazidas, direta ou indiretamente, pela RECORRENTE.

Conclusão

Em razão do exposto, voto por CONHECER EM PARTE do recurso, não conhecendo das inovações trazidas em sede recursal nem das alegações de inconstitucionalidade apresentadas.

Na parte conhecida, no mérito, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim