



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.723288/2017-53
ACÓRDÃO	2003-006.697 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ELITE PRIVATE SEGURANCA - EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2014, 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.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ano-calendário: 2014, 2015

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração, bem como cumprimento dos requisitos legais, não há como se falar em nulidade do auto de infração.

RECURSO DESTITUÍDO DE PROVAS.

O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.

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.

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 matérias novas apresentadas em sede de recurso e das alegações de inconstitucionalidade e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares, e 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. 110/118, interposto contra decisão da DRJ em Belém/PA de fls. 99/104, a qual julgou procedente o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, relativamente à parte da empresa e ao adicional SAT/RAT, conforme descrito no Auto de Infração de fls. 02/12, lavrado em 24/08/2017, referente ao período de 01/2014 a 12/2015, com ciência da RECORRENTE em 04/09/2017, conforme AR de fl. 62.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo se encontra no valor histórico de R\$ 911.120,96, já acrescido de juros de mora (até a lavratura) e multa de ofício.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 13/16), a fiscalização constatou ser a RECORRENTE optante pelo recolhimento conforme sistemática da Lei Complementar nº 123/2006 (SIMPLES). Ademais, verificou que a contribuinte se enquadra no CNAE nº 8011-1/01 (Atividades de vigilância e segurança privada) e comprovou, efetivamente, que realiza esta atividade, pois presta serviços para diversos tomadores.

Contudo, apontou que, conforme o consta do art. 18, § 5º-C, da LC nº 123/2006, as empresas que prestam “*serviço de vigilância, limpeza ou conservação*” devem ser tributadas na forma do Anexo IV, conforme segue:

Art. 18. (...)

§ 5º-C Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços seguintes serão tributadas na forma do Anexo IV desta Lei Complementar, hipótese em que não estará incluída no Simples Nacional a contribuição prevista no inciso VI do caput do art. 13 desta Lei Complementar, devendo ela ser recolhida segundo a legislação prevista para os demais contribuintes ou responsáveis:

(...)

VI - serviço de vigilância, limpeza ou conservação.

A contribuição prevista no citado art. 13, VI, da LC nº 13/2006 é a “*Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991*”, o qual dispõe o seguinte:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Vide Lei nº 13.189, de 2015) Vigência

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Assim, embora fosse optante pelo SIMPLES, a autoridade fiscal identificou que a empresa RECORRENTE se enquadra na tributação prevista no Anexo IV da LC nº 123/2006 e,

portanto, deveria ter recolhido as contribuições previdenciárias acima descritas e prestado as informações em GFIP conforme este enquadramento. No entanto, aponta que a contribuinte simplesmente informou ser optante pelo SIMPLES e, com isso, deixou de declarar as contribuições previdenciárias previstas no inciso 22 da Lei 8.212/91 e de as recolher em GPS.

Portanto, efetuou o presente lançamento para cobrança das contribuições previstas nos incisos I, II e III do art. 22 da Lei 8.212/91, tendo como base os valores de remunerações prestados pela própria empresa em GFIP (pois correspondentes aos das respectivas folhas de pagamento). A única exceção foi *“a competência 13/2014 (decimo terceiro) para o qual a empresa não apresentou GFIP com os valores devidos, competência em que a fiscalização então adotou o valor apresentado em sua folha de pagamento”*.

Por fim, a autoridade fiscal informou ter aproveitado os valores recolhidos pelas empresas tomadoras dos serviços da RECORRENTE, conforme sistemática do art. 31 da Lei nº 8.212/91:

2.12 Segue em anexo relação com os dados identificadores das GFIP consideradas válidas que foram apresentadas pela empresa antes do início do procedimento fiscal, planilha com os valores declarados em GFIP e ainda planilha que identifica todas as GPS recolhidas pela empresa e também recolhidas por empresas tomadoras de seus serviços que efetuaram e recolheram as retenções previstas no art. 31 da Lei 8.212/91. Ou seja, todas as GPS recolhidas e que constam em relação anexa foram deduzidas dos valores apurados.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 67/73 em 02/10/2007. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Belém/PA, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Em sua Impugnação, fls. 67/73, a Interessada alega que:

Foram incluídas no lançamento tributário parcelas de natureza indenizatória, sem a incidência de Contribuições Previdenciárias. Em seguida cita vários dispositivos do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91: alíneas "d" "e" (1 a 9) e "f".

Afirma que se faz necessária a dedução das quantias pagas a título de Contribuição Previdenciária.

Sustenta que "a multa tributária moratória não pode ser superior a 20% do tributo devido; e que as outras multas punitivas não podem ultrapassar 100% do valor da obrigação tributária principal a que se referem". Em seguida discorre sobre o caráter confiscatório da multa, com base na doutrina e jurisprudência relacionadas ao princípio do não confisco.

Entende que a fundamentação do ato tributário é obscura. É preciso fundamentar a infração averiguada. Alega também que "inexistem provas documentais capazes

de demonstrar o suposto ilícito, nascido de equivocado entendimento, por parte das autoridades fiscais".

Requer a improcedência o Auto de Infração.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Belém/PA julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 193/201):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO. EFEITOS.

A empresa excluída do Simples Nacional se sujeita, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO. PAF. JULGADOR ADMINISTRATIVO. LIMITES. REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS. TRÊS PODERES.

1. O Processo Administrativo Fiscal não é o palco apropriado para discussão sobre qual critério ou percentual seria mais seguro para que a multa de ofício não afete o direito de propriedade. A norma que veda a instituição de tributo e multa com caráter confiscatório é dirigida ao legislador. 2. Tampouco possui o julgador administrativo competência para afastar normas válidas. Seus principais atos consistem em examinar, sob a ótica da legalidade, as provas existentes nos autos e a validade jurídica dos atos praticados, sem perscrutar de eventuais ilegalidades ou inconstitucionalidades das normas que fundamentam os procedimentos fiscais, tendo em vista que o Judiciário é o poder competente para o autêntico controle de legalidade e constitucionalidade das normas no sistema jurídico pátrio.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Desta feita, o acórdão recorrido rebateu, uma a uma, as alegações da RECORRENTE e findou por manter integralmente o lançamento.

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 10/07/2018, conforme AR de fl. 107, apresentou o recurso voluntário de fls. 110/118 em 03/08/2018.

Em suas razões, praticamente reiterou os argumentos da Impugnação acerca:

- (i) da obscuridade e falta de fundamentação do lançamento;

- (ii) inclusão de parcelas que não são base para a contribuição previdenciária (verbas de natureza indenizatória e aquelas previstas no art. 28, § 9º, alíneas "d", "e" e "f", da Lei nº 8.212/91;
- (iii) necessidade da dedução das quantias pagas a título de contribuição previdenciárias quando da apuração do valor devido;
- (iv) multa confiscatória; e
- (v) inconstitucionalidade da contribuição prevista no art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91, conforme decisão do STF (RE 595838).

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, no entanto deve ser apenas parcialmente conhecido. Explica-se

O recurso voluntário trata-se de repetição dos argumentos expostos na impugnação, exceto quanto ao argumento de inconstitucionalidade do art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91, conforme decisão do STF através do RE 595838.

Referidas razões de defesa foram apresentadas somente em sede recursal, razão pela qual o seu conhecimento, 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, variandose 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, 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 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).”

Esclareça-se que à época da impugnação (02/10/2017), já havia transitado em julgado a decisão do STF no RE 595838 (trânsito em julgado ocorreu em 09/03/2015). Portanto, a matéria inovada já poderia ter sido ventilada na primeira defesa apresentada pelo RECORRENTE.

Assim, não merece conhecimento esta parte do recurso voluntário, por tratar de tema sobre o qual não foi instaurado o litígio administrativo com a impugnação.

Ademais, o lançamento não envolveu a contribuição do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, mas apenas as contribuições dos incisos I, II e III do mesmo dispositivo legal.

Portanto, o recurso deve ser parcialmente conhecido.

Passa-se a análise dos temas conhecidos.

PRELIMINAR

Nulidade

A RECORRENTE afirma ser obscura a fundamentação do ato tributário, e que “*não cabe ao Fisco simplesmente fazer afirmações de que o contribuinte está cometendo infrações*”, pois é necessário fundamentar a infração averiguada. Defende que o lançamento está embasado apenas em indícios e não na verdade dos fatos, pois “*inexistem provas documentais capazes de demonstrar o suposto ilícito, nascido de equivocado entendimento, por parte das autoridades fiscais*”.

Apesar de trazer, em seu recurso, os argumentos acima em tópico destinado ao “mérito”, as razões são apreciadas em preliminar, pois envolve a suposta nulidade do lançamento.

Pois bem, sabe-se que os autos de infração devem conter todos os requisitos legais estabelecidos nos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias e principalmente aquelas necessárias para que se estabeleça o contraditório e permita a ampla defesa do autuado, conforme será demonstrado.

Os arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72 assim dispõem:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Ademais, o art. 59 do mesmo Decreto nº 70.235/72 disciplina que:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Desta forma, para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração pelo contribuinte, bem como cumprimento dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/2012, não há como se falar em nulidade do auto de infração. Assim entende o CARF:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do contraditório e da ampla defesa.

(Acórdão 3301-004.756 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20/6/2018, Rel. Liziane Angelotti Meira) AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não se verificando a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação

(Acórdão nº 3302005.700 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão 26/7/2018, Rel. Paulo Guilherme Déroulède)

O Relatório Fiscal descreve de maneira clara os fatos ocorridos, as bases de cálculo apuradas, os documentos examinados, as folhas de pagamento e GFIP que serviram de base para o lançamento, culminando com a elaboração de planilhas demonstrativas de apuração do crédito tributário, além de fazer menção expressa aos dispositivos legais pertinentes à autuação.

O direito a ampla defesa e ao contraditório, encontra-se previsto no art. 5º, inciso LV, da Constituição da República, que assim dispõe:

art. 5º [...]

LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

O contraditório no processo administrativo fiscal tem por escopo a oportunidade de o sujeito passivo conhecer dos fatos apurados pela fiscalização, devidamente tipificados à luz da legislação tributária, e, dentro do prazo legalmente previsto, poder rebater, de forma plena, as irregularidades então apontadas pela Autoridade Fiscal, apresentando a sua versão dos fatos e juntando os elementos comprobatórios de que dispuser. Em suma, é o sistema pelo qual a parte tem a garantia de tomar conhecimento dos atos processuais e de reagir contra esses.

Ademais, cabe ressaltar que os princípios do contraditório e da ampla defesa são cânones constitucionais que se aplicam tão somente ao processo judicial ou administrativo, e não ao procedimento de investigação fiscal, ou seja, apenas a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, com a instauração do litígio e formalização do processo administrativo, é assegurado ao contribuinte o direito constitucional do contraditório e da ampla defesa.

Entende-se descabido o argumento de cerceamento do direito de defesa em fase procedimental em que impera o princípio inquisitório, no qual a pretensão fiscal ainda não está consolidada, pois quando o sujeito passivo apresenta impugnação e revela conhecimento sobre as imputações que lhe são feitas e os elementos nas quais se baseiam é afastada a alegação de cerceamento do direito de defesa. Assim sendo, ainda na fase inicial do procedimento fiscal, o contribuinte foi regularmente intimado a apresentar esclarecimentos e documentações pertinentes.

Dessa forma, verifica-se que depois de cientificado da exigência, o contribuinte dispõe do prazo de trinta dias para apresentar sua impugnação, na qual refutará, de forma igualmente clara e precisa, as imputações que lhe foram feitas, nos termos do art. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972, o que ocorreu regularmente no presente caso, motivo pelo qual não há que se falar em ofensa ao direito ao contraditório e à ampla defesa.

Ademais, como devidamente esclarecido pela DRJ de origem, o lançamento teve como base a apuração equivocada das contribuições sociais patronais cometida pela contribuinte, eis que deveria declarar e recolher tais contribuições fora da sistemática do Simples Nacional, em

razão da atividade econômica que exerce (vigilância), nos termos do art. 18, §5º-C, da LC nº 123/2006. No entanto, nada foi apresentado pela RECORRENTE sobre a mencionada matéria.

Portanto, como o auto de infração está acompanhado da fundamentação legal, do discriminativo do débito e do relatório fiscal, que atendem perfeitamente à legislação supra, não há qualquer violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, nem mesmo obscuridade ou falta de motivação do lançamento.

Assim sendo, sem razão a RECORRENTE.

MÉRITO

Base de cálculo

No mérito, a contribuinte afirma que *“a contribuição não incide sobre abonos e verbas indenizatórias, uma vez que as mesmas não integram a remuneração nem o salário de contribuição”*. Neste contexto, cita o art. 28, § 9º, alíneas "d", "e" e "f", da Lei nº 8.212/91.

Contudo, a despeito de alegar que a documentação anexada à impugnação (“pagamento de folha” – fls. 76/79) comprovaria que a autoridade fiscal teria incluído na base de cálculo do lançamento verbas não incidentes, não demonstrou quais verbas seriam essas.

Os dispositivos citados pela RECORRENTE envolvem diversas verbas, conforme abaixo transcrito:

Art. 28. (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

e) as importâncias: 14 (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)

1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)

2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)

3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)

4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)

5. recebidas a título de incentivo à demissão; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)
 6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).
 7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).
 8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).
 9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).
- f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

Sendo assim, caberia à contribuinte comprovar que nos valores utilizados no lançamento (os quais foram extraídos do campo “remuneração” da própria GFIP preenchida pela contribuinte, diga-se de passagem) estavam contidas verbas sobre as quais não incidem as contribuições previdenciárias. Contudo, não apresentou provas de suas alegações.

No documento de fl. 76, apenas extrai-se algumas verbas com a denominação de “férias” ou “rescisão”, mas não comprovam que estas são as verbas previstas art. 28, § 9º, alíneas “d”, “e” e “f”, da Lei nº 8.212/91.

Esclareça-se que a mencionada alínea “d” trata de importâncias recebidas a título de férias indenizadas, e não do pagamento de férias “comuns”. Ademais, o termo “rescisão”, por si só, não garante se tratar de verba de natureza indenizatória, pois dentre os valores pagos na rescisão do empregado há, também, verbas sobre as quais incidem as contribuições previdenciárias.

Em síntese, a RECORRENTE deixa de apresentar qualquer prova ou alegação mais aprofundada em face do lançamento, o qual encontra-se devidamente motivado.

Sabe-se que é dever do contribuinte apresentar fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito de o Fisco efetuar o lançamento do crédito tributário. Dispõe neste sentido o art. 16 do Decreto 70.235/76, assim como o art. 373 do CPC, abaixo transcritos:

Decreto 70.235/76

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;

CPC

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Não tendo sido nada apresentado para contradizer o lançamento, não há como modificá-lo.

Dedução das Quantias Pagas

Outro argumento levantado pela contribuinte foi a necessidade de deduzir as quantias já pagas a título de contribuições previdenciárias, conforme apontado na planilha “GPS RECOLHIDAS” acostada com a impugnação (fls. 80/81).

Verifica-se que referido documento faz parte do conjunto de planilhas elaboradas pela autoridade fiscal e anexas ao Relatório Fiscal (fls. 17/33). Isto porque a própria autoridade lançadora esclarece ter promovido a dedução dos valores de contribuições recolhidos pelos tomadores dos serviços da RECORRENTE na sistemática do art. 31 da Lei nº 8.212/91, conforme o seguinte trecho do Relatório Fiscal:

2.12 Segue em anexo relação com os dados identificadores das GFIP consideradas válidas que foram apresentadas pela empresa antes do início do procedimento fiscal, planilha com os valores declarados em GFIP e **ainda planilha que identifica todas as GPS recolhidas pela empresa e também recolhidas por empresas tomadoras de seus serviços que efetuaram e recolheram as retenções previstas no art. 31 da Lei 8.212/91. Ou seja, todas as GPS recolhidas e que constam em relação anexa foram deduzidas dos valores apurados.**

2.13 Segue ainda planilha que demonstra os valores devidos, a dedução de todas as GPS recolhidas e ainda as diferenças apuradas.

Neste sentido, caberia à RECORRENTE o ônus de demonstrar algum equívoco cometido pela autoridade fiscal na apuração do crédito tributário, o que não foi feito. Ou seja, assim como no tópico anterior, a RECORRENTE deixou de apresentar qualquer prova ou alegação mais aprofundada em face do lançamento, o qual encontra-se devidamente motivado.

Ainda neste tópico, a despeito da DRJ de origem ter afastado a pretensão da contribuinte ao argumento de que era vedada a compensação de contribuições previdenciárias com o valor recolhido indevidamente para o Simples Nacional, com base no art. 56, §6º, da IN RFB nº 1.300/2012 e art. 84, §7º, da IN RFB 1717/2017, este não foi o pedido específico feito pelo contribuinte.

Outrossim, tendo em vista que a DRJ adentrou neste tema, entendo importante ressaltar que houve avanço da jurisprudência sobre a citada matéria (aproveitamento de valores recolhidos indevidamente para o Simples Nacional), conforme a Súmula CARF nº 76¹.

No entanto, o caso concreto envolve situação específica que não é apta a atrair o racional da Súmula CARF nº 76. Isto porque, conforme exposto no Relatório Fiscal, a RECORRENTE “informou nas PGDAS-D – Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório, seu enquadramento de maneira correta, ou seja, informou e se declarou como optante do SIMPLES tributada no Anexo IV” (fls. 14/15), e seguiu:

2.7 Dessa forma, embora seja optante pelo SIMPLES, a empresa se enquadra na tributação prevista no Anexo IV, e portanto, deveria ter recolhido as contribuições previdenciárias acima descritas, e prestado as informações em GFIP conforme este enquadramento.

Em outras palavras, o recolhimento feito pela RECORRENTE mediante DARF do SIMPLES NACIONAL **não** englobou as contribuições previdenciárias a cargo da pessoa jurídica de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212/91. Assim, caberia à RECORRENTE ter recolhido as contribuições patronais segundo a legislação prevista para os demais contribuintes ou responsáveis, ou seja, por meio GPS, o que não foi feito. Razão pela qual efetuou-se o presente lançamento.

Portanto, não há qualquer valor de contribuição recolhida pela RECORRENTE a ser apropriado neste lançamento.

Multa Confiscatória

A RECORRENTE cita dispositivos constitucionais e doutrina a fim de defender a proibição do efeito confiscatório da multa. 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.

A alegação acerca do suposto caráter confiscatório da multa passa pela análise de constitucionalidade da penalidade. 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.

¹ Súmula CARF nº 76:

Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Por fim, a contribuinte afirma que a multa moratória não pode ser superior a 20% do tributo devido. No entanto, a penalidade de 75% aplicada está devidamente respaldada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91 c/c art. 44, inciso I, da Lei n. 9.430, de 1996:

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 imposto ou diferença de imposto a pagar.

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

Assim, a multa de ofício de 75% ora aplicada difere da multa de mora de 20% prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96, pois esta pressupõe o mero atraso no adimplemento da obrigação tributária (multa de mora), sem a necessidade de lançamento de ofício por parte do Fisco, situação que ocorreu no caso concreto.

Assim sendo, não cabe razão à RECORRENTE.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do recurso voluntário, não conhecendo das matérias novas apresentadas em sede de recurso e das alegações de inconstitucionalidade. Na parte conhecida, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, nos termos das razões acima.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim