



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13855.723283/2011-13
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-007.687 – 2ª Turma
Sessão de 26 de março de 2019
Matéria NORMAS GERAIS - COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS RECOLHIDOS NA SISTEMÁTICA DO SIMPLES E PRECLUSÃO
Recorrente ACRUX CALÇADOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

VERIFICAÇÃO DE SIMILITUDE FÁTICA. CONHECIMENTO.

A constatação da existência de similitude fática e do atendimento dos demais pressupostos de admissibilidade impõe o conhecimento do Recurso Especial.

CONTRATAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA POR MEIO DE EMPRESAS INTERPOSTAS OPTANTES PELO SIMPLES. APROVEITAMENTO, PELA CONTRATANTE, DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS RECOLHIDAS PELAS INTERPOSTAS. IMPOSSIBILIDADE.

Verificada a utilização de empresas optantes pelo SIMPLES, interpostas pessoas, para o recrutamento de mão-de-obra, e tendo o vínculo empregatício sido caracterizado na contratante, não é cabível abater do lançamento as contribuições recolhidas pelas empresas contratadas ao regime de tributação favorecido. Inaplicabilidade da Súmula CARF nº 76.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Não cabe a apreciação de matéria que não tenham sido objeto de impugnação ou de recurso voluntário em virtude de preclusão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (Relator), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Autos de Infração de obrigações principais e acessória, discriminados a seguir:

- a) AI DEBCAD n.º 37.341.161-8 – contribuições previdenciárias patronais;
- b) AI DEBCAD n.º 37.341.162-6 – contribuições devidas a outras entidades e fundos (terceiros); e
- c) AI DEBCAD n.º 37.341.160-0 – multa por descumprimento de obrigação acessória (deixar de declarar em GFIP fatos geradores de contribuições previdenciárias).

Em sessão plenária de 13/08/2014, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2401-003-647 (fls. 2423/2442), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

SEGURADOS EMPREGADOS INCLUÍDOS EM FOLHA DE PAGAMENTO DE EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS. CARACTERIZAÇÃO COMO SEGURADO DA TOMADORA. DESNECESSIDADE DE EXCLUSÃO DO SIMPLES DA EMPRESA TOMADORA.

Nos lançamentos em que o fisco desconsidera os vínculos empregatícios firmados com a empresa prestadora e atribui a relação de emprego diretamente com a tomadora dos serviços, é desnecessária a representação para exclusão daquela do regime tributário do Simples, desde que haja demonstração de que os trabalhadores atuavam a serviço da contratante, sendo a contratada mera empresa interposta.

Recurso Voluntário Negado.

A Contribuintes interpôs Embargos de Declaração, os quais foram parcialmente acolhidos, mas sem efeitos infringentes, tendo a Turma Ordinária proferido nova decisão (Acórdão nº 2402.004.800 – fls. 2469/2475) cuja ementa se transcreve a seguir:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

*EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO NO ACÓRDÃO.
COMPROVAÇÃO. ACOLHIMENTO.*

Restando comprovada a omissão no acórdão, na forma suscitada pela embargante, impõe-se o acolhimento dos embargos de declaração para suprir a omissão apontada, rerratificando-se a decisão.

*MATÉRIA NÃO CONTESTADA NO RECURSO.
IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO PELA VIA DOS
EMBARGOS.*

Não cabe a apreciação pelo colegiado pela via dos embargos de declaração da questão do recálculo da multa, posto que é matéria que não foi aventada no recurso voluntário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

Não cabe aproveitar em lançamento fiscal os recolhimentos efetuados na sistemática do Simples, nos casos em que os vínculos empregatícios formalmente pactuados com empresas optantes (contratadas) são desconsiderados, reconhecendo-se a relação de emprego diretamente com a empresa contratante (a autuada), sem que, todavia, aquelas tenham sido excluídas do regime simplificado.

Embargos Acolhidos em Parte.

A Contribuinte tomou ciência do acórdão de embargos em 09/03/2016 (Termo de Abertura de Mensagem de fl. 2487) e, em 24/03/2016, apresentou o Recurso Especial de fls. 2496/2521 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fl. 2588).

Ao Recurso Especial foi dado parcial seguimento, conforme despacho de 29/04/2016 (fls. 2592/2602), possibilitando a rediscussão das seguintes matérias:

- a) apropriação de valores pagos no Simples Nacional; e**
- b) aplicação de ofício da retroatividade benigna.**

Quanto às matérias devolvidas a este Colegiado, o Sujeito Passivo apresenta os argumentos a seguir resumidos:

- desde a impugnação havia requerido, caso procedente o lançamento das contribuições sociais, que se pudesse apropriar os valores pagos ao mesmo título nas guias do SIMPLES NACIONAL das empresas ditas interpostas;
- o requerimento foi refutado no acórdão de embargos de declaração, sob os seguintes argumentos:
 - a base de recolhimento do SIMPLES ser um percentual da receita bruta da empresa, independentemente do número de empregados a ela vinculados;
 - o fato de os empregados das empresas contratadas terem sido vinculados pela fiscalização à contratante em nada afeta o seu

recolhimento à Seguridade Social, haja vista a base de cálculo não ser a folha de pagamento, mas a receita;

- o fato de as empresas ditas cedentes de mão-de-obra terem suas remunerações vinculadas à suposta tomadora de serviços não representou a exclusão daquelas do Simples, por esse motivo, os pagamentos efetuados naquele regime têm causa jurídica própria e não devem ser objeto de compensação no presente lançamento;
- tal raciocínio não se sustenta, pois, se a base para o recolhimento das contribuições previdenciárias sob a sistemática do SIMPLES é a receita bruta (art. 13, VI, e art. 18, § 3º, LC 123/06), e, conforme a fiscalização, sendo as empresas prestadoras interpostas pessoas, sua “receita bruta” nada mais era do que o “pagamento” dos serviços pela tomadora/autuada;
- ao final, a Contribuinte era tanto o responsável pelo surgimento do crédito tributário, quanto pelo pagamento desse crédito pelas prestadoras optantes do SIMPLES;
- portanto, era uma só empresa (Autuada/Contribuinte) a arcar com o pagamento da CPP, cabendo tão somente a ela a restituição/apropriação dos valores pagos em nome das empresas interpostas;
- o caso paradigmático também se reporta a autuação pela mesma equipe fiscalizadora, em empresa do mesmo ramo de atividade da Contribuinte (fabricante de calçados), na mesma localidade (Franca/SP);
- ao contrário do que aqui decidido, o acórdão paradigma alberga o pedido da Contribuinte, sobretudo por reconhecer a aplicação da Súmula CARF nº 76;
- em unificação aos entendimentos acima cotejados, espera-se a adoção para o caso concreto da decisão que acolhe a pretensão da Contribuinte quanto à apropriação dos valores pagos a título de CPP nas guias do SIMPLES das empresas ditas interpostas;
- em relação à retroatividade benigna, entende que a matéria objeto de sua irresignação teria sido prequestionada por ocasião dos embargos de declaração;
- trata-se de pedido de reconhecimento de ofício dos julgadores quanto a aplicação da retroatividade benigna em face de equívocos cometidos pela Autoridade Fiscal, que, sob o pretexto de perseguir a penalidade menos severa, em verdade contrariou norma legal e majorou as multas no caso concreto;
- o acórdão de embargos rebateu sua pretensão pelo fato de que a matéria não teria sido ventilada anteriormente e, ao mesmo tempo, concluiu que a cominação das penalidades foi feita corretamente;
- a matéria objeto da irresignação é de ordem pública, de índole material, prevista no art. 106, II, “c”, do CTN;
- não contemplada no julgamento ou mal aplicada, deve ser analisada ante ao “ato não definitivamente julgado”, que é a hipótese dos autos (lançamento de ofício ainda não definitivamente constituído - arts. 145, I e 174, CTN);
- o cotejo perpetrado pela autoridade fiscal no lançamento quanto a “penalidade mais benéfica” carece da correta aplicação do citado instituto jurídico;
- em resumo, para as competências 03 a 07/2007 e 09 a 12/2007, aplicou-se multa de mora no importe de 24% e para as competências 01, 02 e 08/2007 e 01 a 11/2008, optou-se pela multa de ofício no importe de 75%;

- a multa de ofício só tem lugar aos fatos geradores ocorridos após 12/2008;
- embasado na retroatividade benigna (art. 106, CTN), e que o lançamento se reporta a data do fato gerador (art. 144, CTN), o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, que dá sustentação a multa de ofício para as contribuições previdenciárias, adentrou ao mundo jurídico somente após 03/12/2008 (MP nº 449/2008);
- portanto, no caso dos autos, por tratar-se de período de lançamento de 01/2007 a 12/2008, somente caberia a multa de ofício, no patamar de 75%, nos lançamentos das contribuições das competências 12 e 13/2008;
- a multa de mora de 24% aplicada no período fiscalizado também não coaduna com a lei;
- sob o mesmo fundamento da retroatividade benigna (art. 106, CTN), tratando-se de ato não definitivamente julgado, a multa de mora deveria ser calculada conforme o art. 61 da Lei nº 9.430/96, posto que a MP 449/2008 alterou a redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91, ou seja, a limitação da multa a 20%;
- todas essas situações são albergadas pelo acórdão paradigma;
- é de se reconhecer que sobre os mesmos pontos de relevo jurídico a respeito da aplicação das penalidades, há posições conflitantes, sendo que na hipótese dos autos, o cotejo analítico, a despeito de prever a retroatividade benigna, o fez de maneira equivocada, cabendo, portanto, a revisão de ofício a prestigiar a forma correta adotada no paradigma;

Requer, por fim:

- a apropriação dos valores já recolhidos a título de contribuições previdenciárias nas guias do SIMPLES das empresas interpostas;
- que se aplique a penalidade mais benéfica, especialmente: a) a exclusão da multa de ofício até a competência 11/2008, impondo-se exclusivamente a multa de mora no limite de 20%; e b) que nas competências 12/2008 e 13/2008, exija-se exclusivamente a multa de ofício de 75%.

Cientificada do Recurso Especial e do despacho que lhe deu seguimento, em 12/09/2016 (fl. 2613) a Fazenda Nacional, em 19/09/2016 (fl. 2643), ofereceu as contrarrazões de fls. 2614/2642 ao Recurso Especial, alegando, em síntese, o que segue:

Conhecimento

- os paradigmas trazidos quanto às matérias não são aptos a demonstrar as divergências;
- quanto à apropriação dos valores recolhidos na sistemática do SIMPLES:
 - as prestadoras de serviço de “fachada” não foram excluídas do Simples;
 - logo, o contexto fático esboçado no paradigma é inteiramente diverso;
 - não se aplica à “legislação” supostamente violada, objeto da divergência o enunciado nº 76 da Súmula do CARF, pois se está diante de suporte fático diverso;
- com relação à aplicação de ofício da retroatividade benigna:

- voltando a atenção para a decisão recorrida, observa-se a existência de dois fundamentos autônomos para o não acolhimento do pleito relativo à multa;
- o primeiro fundamento para manter o lançamento da multa refere-se a fato de que a matéria não foi objeto de recurso voluntário;
- em segundo lugar, o acórdão recorrido refuta o pedido feito pela Contribuinte pois o entendimento adotado pelo Fisco está em consonância com o posicionamento da Turma;
- em relação ao primeiro fundamento, verifica-se que não foi objeto de decisão expressa pelo acórdão apontado como paradigma, tampouco foi objeto de questionamento no recurso especial;
- a insurgência da Recorrente restringe-se em apontar equívoco na aplicação da retroatividade benigna pela autoridade fiscal;
- para que restassem cumpridos os requisitos de admissibilidade do Recurso Especial seria necessário que o interessado questionasse a natureza da matéria, podendo ser conhecida ou não de ofício, apontando a legislação supostamente violada, que nada tem a ver com os arts. 35 e 35-A da Lei 8.212/91, mas sim com normas gerais do processo administrativo fiscal e mesmo com o processo civil;
- por falta de insurgência específica no recurso especial e por falta de demonstração de divergência jurisprudencial quanto à matéria, o recurso não poderia ter seu seguimento deferido;
- fica assente, portanto, que havia dois fundamentos autônomos e suficientes para o não provimento do recurso voluntário;
- desponha a necessidade de se negar seguimento ao recurso especial manejado, pois em que pese constarem dois fundamentos autônomos e suficientes no acórdão recorrido para rejeitar a restituição/compensação pleiteada, o recurso especial foi admitido apenas quanto a um deles, restando o outro intacto por decisão definitiva, não havendo aí interesse processual em alterar apenas um dos fundamentos que alicerçam a rejeição da pretensão da Contribuinte quando o outro já é suficiente por si só para provocar esse mesmo resultado;
- o recurso especial, nos moldes em que admitido parcialmente, não seria hábil a favorecer a Contribuinte, pois a decisão quanto ao não conhecimento de matéria que não foi objeto de recurso voluntário permaneceria lúdima de qualquer modo;
- como há outro fundamento suficiente para manter o acórdão recorrido e cujo pleito recursal não foi admitido por decisão definitiva do Presidente da CSRF, impõe-se o não conhecimento do recurso especial manejado por falta de interesse;
- ainda que se ultrapasse essa alegação, há outras razões que demandam a negativa de seguimento do Recurso Especial;
- não há que se falar em aplicação “de ofício” da retroatividade benigna no caso concreto;
- em primeiro lugar, a matéria foi devidamente exposta pela autoridade fiscal desde o início, já por ocasião do lançamento, haja

vista que à época já se encontrava em vigor a Lei n. 11.941/2009, todavia, não houve impugnação da matéria;

- é possível concluir que a matéria que não foi impugnada resta definitiva na esfera administrativa, pois é a impugnação do Sujeito Passivo que delimita a matéria litigiosa;
- se a multa não foi objeto de impugnação, sobre ela não se instaurou litígio algum, razão pela qual é definitiva na seara administrativa;
- não se trata de “ato não definitivamente julgado” e, como tal, não está sujeita à uma suposta retroatividade benigna a ser aplicada de ofício;
- tampouco há que se falar em superveniência de lei mais benéfica. Não há nenhuma superveniência, pois as mudanças legislativas em questão já foram aplicadas por ocasião do lançamento;
- essa é a razão pela qual, para ser revisto o procedimento da autoridade fiscal, seria necessária impugnação na boa e devida forma, especificamente em relação à matéria. O mesmo se podendo dizer em relação ao recurso voluntário;
- em nenhum momento a Recorrente alegou ou comprovou divergência no sentido de que a multa é matéria de ordem pública, razão pela qual poderia ser revista durante o procedimento administrativo fiscal, de ofício, sem necessidade de insurgência específica;
- na situação julgada pelo paradigma, o lançamento não foi realizado desde o início já com base nas mudanças legislativas relativas à multa;
- poder-se-ia até alegar que a MP nº 449/2008 já estava em vigor, mas o caso é que não foi aplicada pela autoridade fiscal;
- não houve nenhuma fundamentação a respeito no AI. Aliás, lá foi aplicada a multa conforme a legislação anterior à MP nº 449. O mesmo não se pode dizer em relação ao presente feito;
- o Fisco trouxe já no relatório fiscal o comparativo das multas e todas as razões para alicerçar seu procedimento. Se o ora Recorrente não impugnou a matéria, no tempo e modo oportuno, foi por sua própria vontade;

Mérito

- no caso concreto, relativamente ao aproveitamento das contribuições das empresas ditas prestadoras de serviço na sistemática do Simples, não se aplica o enunciado nº 76 da Súmula CARF como bem explicado pela decisão recorrida. Reproduz trechos da decisão recorrida para embasar suas alegações;
- logo, pelos termos acima expostos, fica claro que a decisão recorrida deve ser mantida;
- com relação à retroatividade benigna, repisa argumentos relacionados à preclusão e pugna pela manutenção do lançamento por considerar acertado o cálculo da multa na sistemática adotada pela Autoridade Autuante.

Requer a Fazenda Nacional que não se dê seguimento ao Recurso Especial ou, alternativamente, que lhe seja negado provimento.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Relator

CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais requisitos de admissibilidade, à luz das contrarrazões também apresentadas tempestivamente.

No que se refere ao aproveitamento das contribuições recolhidas sob a sistemática do SIMPLES, a Fazenda Nacional aduz não ter se configurado o dissídio jurisprudencial. Contudo, examinando o caso concreto, constata-se que se está diante de situações absolutamente idênticas. Tal fato pode ser facilmente constatado da simples leitura de trechos dos relatórios dos acórdãos recorrido e paradigma reproduzidos no quadro a seguir:

Acórdão Recorrido	Acórdão Paradigma (nº 2403-002.855)
O Relatório Fiscal de fls. 55/96, aduziu em síntese que: <u>A ACRUX CALÇADOS LTDA (nome fantasia SAPATOTERAPIA) utilizou as empresas ELI A DE ALMEIDA PESPONTO – EPP, SILVIO HENRIQUE PONCEME, CALOORE IND E COM DE CALÇADOS LTDAME, todas optantes pelo SIMPLES, como interpostas pessoas com a finalidade de contratar segurados com redução de encargos previdenciários, uma vez que, por serem optantes pelo SIMPLES não recolhem a contribuição previdenciária patronal e para outras entidades e fundos.</u>	Abaixo seguem trechos do relatório fiscal de fls.74/124: [...] 3. <u>Durante auditoria fiscal realizada na empresa ESTIVAL IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO LTDA, CNPJ nº 01.145.506/0001-51, doravante denominada por ESTIVAL, que atua no ramo da indústria, comércio, exportação e importação de calçados, ficou constatado que esta utiliza as empresas P.S. BARBOSA PESPONTO EPP, CNPJ nº 07.418.488/0001-10, e D M DE SOUZA PESPONTO DE CALÇADOS – EPPP, CNPJ nº 07.418.488/0001-10, ambas OPTANTES pelo SIMPLES – Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições (Doravante denominadas por P.S.BARBOSA e DM DE SOUZA) como INTERPOSTAS PESSOAS com a finalidade de contratar segurados empregados com redução de encargos previdenciários, uma vez que, por serem optantes pelo SIMPLES não recolhem a contribuição previdenciária patronal, conforme restará demonstrado e comprovado no presente relatório.</u>

Vê-se, pois, que, em face de contextos fáticos semelhantes, foram adotadas soluções diametralmente opostas. Enquanto no acórdão de embargos, em complemento à decisão originária, entendeu-se pela impossibilidade de abater do crédito lançado o valor recolhido pelas empresas nas quais se encontravam registrados os trabalhadores cujo vínculo

foi caracterizado com a Recorrente, no paradigma, resolveu-se por reconhecer que tais valores fossem compensados até o limite da contribuição patronal, por se considerara aplicável ao caso a Súmula CARF nº 76.

A respeito da retroatividade benigna, os trechos do Relatório Fiscal reproduzidos a seguir (fl. 93) demonstram que, no caso presente, sua aplicação foi feita no ato do lançamento. Veja-se:

3.3 Considerando finalmente que o lançamento ora constituído contém fatos geradores ocorridos antes e depois da publicação da MP 449/2008, foi efetuada por esta auditoria fiscal a comparação entre as multas a serem aplicadas, da seguinte forma:

(1) Multa de mora prevista no inciso II do art. 35 da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999 - 24% (legislação anterior à MP 449/2008);

(2) Multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no § 5º do art. 32 da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97 - CFL 68 (legislação anterior à MP 449/2008);

(3) Multa de ofício (75%) prevista no artigo 35-A da Lei 8.212/91 na redação dada pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941 de 27/05/2009;

3.3.1 Após efetuar a comparação das multas [legislação anterior(1)+(2) com a legislação atual(3)] apurou-se, por competência, as multas mais benéficas a serem aplicadas, o que resultou nas seguintes situações:

a) Competências 03/2007 a 07/2007 e 09/2007 a 12/2007: Aplicam-se as multas previstas na legislação anterior **(1) multa de mora** prevista no inciso II do art. 35 da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999 - 24% (legislação anterior à MP 449/2008), e **(2) multa por descumprimento de obrigação acessória** prevista no § 5º do art. 32 da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97 - CFL 68 (legislação anterior à MP 449/2008).

b) Competências 01/2007, 02/2007, 08/2007 e 01/2008 a 11/2008: Aplica-se a **multa de ofício** no importe de 75% (setenta e cinco por cento) prevista no artigo art. 35-A da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

3.3.2 Com relação às competências **12/2008 e 13/2008** não cabe comparação entre as multas, por tratar-se de período posterior à publicação da MP 449/2008 e para as quais está sendo aplicada a multa de ofício (75%).

A despeito do que consta do Relatório Fiscal, a Recorrente não trouxe qualquer questionamento a respeito desse tema na peça impugnatória ou no recurso voluntário. Somente em sede de embargos a Contribuinte insurgiu-se contra a metodologia de cálculo da multa mais benéfica. Senão vejamos o que consta do Acórdão nº 2402-004.800:

O suposto equívoco da autoridade fiscal na fixação da multa não pode ser corrigido mediante embargos de declaração, posto que sequer essa questão foi aventada no recurso voluntário. E mesmo que pudesse ser apreciada de ofício, a metodologia utilizada para definição da multa mais benéfica está em consonância com o entendimento da turma, não havendo possibilidade de retificação da penalidade. (Grifou-se)

Referida decisão foi registrada nos seguintes termos:

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher em parte os embargos para rerratificar o acórdão embargado, sem efeitos infringentes. (Grifou-se)

Em vista disso, a Fazenda Nacional alega a existência de dois fundamentos autônomos para o não acolhimento do pleito da Contribuinte: i) a matéria não teria sido objeto de recurso voluntário; e ii) o entendimento adotado pelo Fisco está em consonância com o posicionamento da Turma Julgadora.

Não obstante, muito embora o Relator da decisão fustigada tenha afirmado que “*a metodologia utilizada para definição da multa mais benéfica está em consonância com o entendimento da turma*”, não há como reconhecer que esse tenha sido um dos fundamentos para afastar a pretensão da Contribuinte pela via dos embargos de declaração. É que, nesse ponto, os aclaratórios sequer foram acolhidos. Veja-se que o voto condutor do acórdão de embargos, ao se posicionar favoravelmente ao entendimento do Fisco, utiliza-se da expressão “*mesmo que [a matéria] pudesse ser apreciada de ofício*”. E mais, a decisão foi por acolher os embargos em parte.

Logo, no que respeita a multa mais benéfica, os embargos da Recorrente não foram acolhidos única e exclusivamente pelo fato de não haver sido objeto de prequestionamento. A asserção de que o cálculo da multa efetuado pela Autoridade Autuante estaria de acordo com o entendimento da Turma prolatora da decisão é mero *obiter dictum*.

Assevere-se que a discussão aqui empreendida não diz respeito à sistemática de cálculo da multa mais benéfica, mas à obrigatoriedade de o Colegiado *a quo* se posicionar sobre matéria que não fora objeto de recurso voluntário, ou seja, o tema em debate é a preclusão e a esse respeito entendo que houve o necessário prequestionamento quando da interposição de embargos pela Contribuinte.

Assim, para que reste instaurado o dissídio jurisprudencial é suficiente a indicação de paradigma em que, mesmo Autoridade Autante já tendo aplicado a retroatividade benigna para o cálculo da multa, o Colegiado entenda pela possibilidade de retificar, de ofício, seu valor a partir de sistemática distinta, e foi exatamente isso que ocorreu na decisão colacionada pela Recorrente (Acórdão nº 2403-002.855). Confira-se:

Verifica-se que a autoridade fiscal realizou um comparativo entre multas tendo em vista o advento da MP 449/08 e da Lei 11.941/09, até a competência de novembro de 2008, tendo aplicado apenas a multa de mora, no entanto, erroneamente, no patamar de 24%, merecendo assim, reforma, conforme os motivos abaixo.

[...]

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna. Impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, no momento do pagamento.

Desse modo, vê-se que, mesmo diante de situações fáticas similares e em face do mesmo arcabouço jurídico-normativo foram adotadas decisões dispares, o que impõe reconhecer a existência de dissenso interpretativo entre as decisões cotejadas.

Em virtude disso, voto por conhecer do Recurso Especial.

MÉRITO

Aproveitamento das Contribuições Recolhidas Sob a Sistemática do Simples

De início, importa esclarecer que, diferentemente do exposto na decisão paradigma (Acórdão nº 2403-002.855), a Súmula CARF nº 76 foi editada em razão de situação completamente diversa da retratada naqueles autos. E isso pode ser facilmente constatado a partir do exame dos precedentes que fundamentaram a elaboração de referida súmula. Tratam-se de decisões relacionadas a Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, nas quais as empresas autuadas são excluídas dos SIMPLES e os recolhimentos efetuados por elas, e em nome próprio, naquele regime de tributação, são aproveitados, reduzido-se os valores originalmente lançados. Abaixo, ementas de alguns desses precedentes:

Acórdão nº 1803-01.000

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

EXCLUSÃO DO SIMPLES. CABIMENTO. Não poderá optar pelo SIMPLES a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior, receita bruta superior a R\$1.200.000,00. A exclusão surtirá efeitos a partir do ano-calendário subsequente àquele em que for ultrapassado o limite estabelecido.

SIMPLES. EXCLUSÃO. TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO ARBITRADO. APROVEITAMENTO DOS PAGAMENTOS.POSSIBILIDADE. Os recolhimentos efetuados com o código do regime de tributação do Simples podem ser aproveitados nos percentuais fixados pela Lei nº 9.317/1996.

Acórdão nº 9101-000.949

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercícios: 2001, 2002, 2003

Ementa: RECOLHIMENTOS EFETUADOS NA SISTEMÁTICA DO SIMPLES APÓS A EXCLUSÃO - POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO COM OS VALORES LANÇADOS.

Legitima a dedução (do montante lançado pela Fiscalização) dos valores recolhidos pelo contribuinte na sistemática do SIMPLES após a data de sua exclusão, observando-se, para tanto, as regras de imputação do regime simplificado para cada tributo.

Repise-se que no aresto paradigma, assim como no recorrido, a situação é absolutamente distinta. *In casu*, a Recorrente utilizou-se de empregados contratados por empresas optantes pelo SIMPLES, interpostas pessoas, com fim de reduzir o valor das contribuições previdenciárias patronais e contribuições devidas a outras entidades ou fundos, os denominados terceiros.

Assevere-se que, ao revés do que se verifica nos precedentes que deram origem à Súmula CARF nº 76, em que se reconheceu o direito de as contribuintes abaterem os tributos por elas recolhidos na sistemática do SIMPLES, antes de efetivada sua exclusão, na circunstância *sub examime*, o intento da Recorrente é valer-se de contribuições recolhidas por outras pessoas jurídicas nesse regime de tributação. E mais, no caso concreto, nem as pessoas jurídicas interpostas e nem a empresa autuada foram excluídas do SIMPLES.

De acordo com o Recurso Especial, à luz do entendimento desenvolvido pela Fiscalização, “o Contribuinte era tanto o responsável pelo surgimento do crédito tributário, quanto pelo pagamento desse crédito pelas prestadoras optantes do SIMPLES”, sendo que, para esse efeito, a autuada teria arcado com as contribuições das empresas interpostas “cabendo tão somente a ela a restituição/apropriação dos valores pagos” em nome de tais empresas.

Ocorre que, por não ter havido a exclusão dos SIMPLES das empresas ditas de “fachada”, entendo correta a conclusão extraída do Acórdão nº 2402-004.800 de que “os pagamentos efetuados naquele regime tem causa jurídica e não devem ser objeto de compensação no presente lançamento”. Além do que, não houve a descaracterização da personalidade jurídica das empresas interpostas, não sendo razoável reconhecer a legitimidade de a Recorrente poder valer-se de tributos recolhidos por pessoas jurídicas diversas com o fim de reduzir tributos por ela (Recorrente) devidos.

Dito isso, nego provimento ao recurso quanto a essa matéria.

Retroatividade Benigna - Preclusão

Demonstrou-se acima que, em razão das alterações advindas da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, a autoridade autuante, com base no art. 106 do CTN, efetuou, de ofício, o cálculo da multa considerada mais benéfica ao Sujeito Passivo, sendo que não se trouxe, em sede de impugnação ou recurso voluntário nenhum questionamento a esse respeito, tampouco a decisão de primeira instância administrativa fez qualquer tipo de apontamento acerca disso.

Sobre o assunto, convém reproduzir o inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, que estabelece:

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)

[...]

Por seu turno, o art. 17 do mesmo diploma legal é no sentido de que será considerada não impugnada a matéria que não tenha sido objeto de contestação quando da apresentação da peça impugnatória:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Ora, não tendo o Sujeito Passivo, ainda na fase impugnatória, insurgido-se contra a multa mais benéfica, na forma aplicada pela Fiscalização, operou-se a preclusão, não sendo admissível que o tema venha a ser suscitado somente após a decisão de segunda instância administrativa.

Ademais, o art. 141 do Código de Processo Civil, norma de aplicação supletiva e subsidiária ao processo administrativo, estabelece que julgadores devem decidir nos limites da lide, sendo-lhes defeso conhecer de questões cuja lei exige iniciativa do litigante, *in verbis*:

Art. 141. O juiz decidirá o mérito nos limites propostos pelas partes, sendo-lhe vedado conhecer de questões não suscitadas a cujo respeito a lei exige iniciativa da parte.

Assim, andou bem o Colegiado recorrido ao não admitir, neste ponto, os aclaratórios da Recorrente tendo em vista que, além quedar-se inerte na via impugnatória, a questão sequer foi alegada pelo Sujeito Passivo em sede de recurso voluntário. Abaixo trecho do acórdão de embargos sobre o assunto:

O suposto equívoco da autoridade fiscal na fixação da multa não pode ser corrigido mediante embargos de declaração, posto que sequer essa questão foi aventada no recurso voluntário. E mesmo que pudesse ser apreciada de ofício, a metodologia utilizada para definição da multa mais benéfica está em consonância com o entendimento da turma, não havendo possibilidade de retificação da penalidade. (Grifou-se)

Todavia, mesmo diante da flagrante inexistência de prequestionamento, a Recorrente aduz que a matéria objeto de irresignação é de ordem pública, de índole material e que “*Não contemplada no julgamento ou mal aplicada, deve ser analisada ante ao ‘ato não definitivamente julgado’*”.

Sem a pretensão de esgotar as discussões sobre o tema, temos que questões de ordem pública são aquelas passíveis de apreciação, inclusive de ofício, pela autoridade administrativa ou judicial. Tratam-se de situações ou vícios processuais que não se sujeitam à preclusão, por extrapolarem o direito dos litigantes, isto é, o direito das partes cede espaço ao interesse público que se deve preservar.

Recorrendo-se mais uma vez ao Código de Processo Civil, agora aos incisos IV, V, VI e IX do **caput** e ao § 3º de seu art. 485 é possível ter uma ideia do que venha a ser matéria de ordem pública. Tratam-se de situações em que se constata:

- a ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo, como, por exemplo, a ilegitimidade passiva;
- a ocorrência de:
 - perempção;
 - litispendência;
 - coisa julgada;

- a morte da parte, quando a ação é considerada intransmissível por disposição legal.

Via de regra, a inexistência de prequestionamento conduz sistematicamente à preclusão. Somente em hipóteses excepcionais, e em que se busca a preservação dos interesses da coletividade, como nas situações descritas na norma processual, à autoridade julgadora é lícito conhecer de ofício de questões não suscitadas pelas partes. Porém, o caso ora examinado não enquadra em nenhuma dessas hipóteses.

Assim, admitir a apreciação de matérias que não sejam consideradas como de ordem pública, sem que tenha havido o necessário prequestionamento, implicaria emitir decisão *extra-petita*, em afronta ao art. 141 do Código de Processo Civil.

Em virtude disso, nego provimento ao Recurso Especial também neste ponto.

CONCLUSÃO

Ante o exposto voto por conhecer do Recurso Especial para, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho- Relator