



<b>Processo nº</b>	18471.003773/2008-22
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2201-008.650 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	06 de abril de 2021
<b>Recorrente</b>	PADESAN DISTRIBUIDORA LTDA
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

OBRIGAÇÃO PREVIDENCIÁRIA DE NATUREZA ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO.

Constitui infração deixar de informar em folha de pagamento a totalidade das remunerações de contribuintes individuais.

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

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

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA OBJETIVA. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES. DECLARAÇÕES DE AJUSTE ANUAL. INFORMAÇÕES EQUIVOCADAS. IRRELEVÂNCIA.

A responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, bastando, para tanto, a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer em parte do recurso voluntário, por este tratar de temas estranhos ao litígio administrativo instaurado com a impugnação ao lançamento. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiyama, Francisco Nogueira Guarita, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Débora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

Trata-se, originalmente, de Auto de Infração consubstanciado no DEBCAD nº 37.176.541-2, lavrado por descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso I da Lei nº 8.212/91, combinado com o artigo 225, inciso I, § 9º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, porquanto a empresa teria deixado de preparar folhas de pagamentos das remunerações de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo INSS (CFL 30), do que resultou na aplicação da multa com fundamento nos artigos 92 e 102 da Lei nº 8.212/91, combinado com os artigos 283, inciso I, alínea “a” e 373 do RPS, a qual, no final, restou fixada em R\$ 1.254,89 (fls. 2).

Depreende-se da leitura do Relatório Fiscal da Infração de fls. 5 que a autoridade fiscal entendeu por lavrar o presente Auto com base nos seguintes motivos:

### “RELATÓRIO FISCAL DA INFRAÇÃO:

A empresa deixou de incluir os valores pagos aos segurados contribuintes individuais (trabalhadores autônomos e demais pessoas físicas), que lhes prestaram serviço, na folha de pagamento, da empresa, para o período de 01/2003 a 12/2004, infringindo o art. 32, Inc.I, da Lei nº.8.212, de 24.07.91 c/c com o art. 225, Inc. I, do Regulamento da Previdência Social f RPS, aprovado pelo Decreto nº. 3.048, de 06.05.99, e alterações posteriores.

Não ficaram configuradas as circunstâncias agravantes previstas no art. 290 do Regulamento da Previdência Social A RPS, aprovado pelo Decreto nº. 3.048, de 06/05/1999 e nem a atenuante prevista no art.291 do mesmo Regulamento.

A empresa foi notificada da autuação fiscal e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 53/56 em que alegou, em síntese, (i) a em síntese, preliminarmente, (i) que todos os processos que decorriam do mesmo Mandado Procedimento Fiscal deveriam ser julgados em conjunto e, no mérito, que a autuação guardava pertinência com a penalidade imposta no DEBCAD nº 37.176.542-0, de modo que, no caso, a presente multa não poderia ser aplicada porque o fato de a autuada não ter apresentado a documentação exigida não havia influenciado diretamente nas autuações principais, ou seja, não havia sido estabelecido o nexo causal entre a não apresentação dos documentos e os lançamentos principais, bem assim (ii) que, à luz dos princípios da moralidade e eficiência administrativa, a multa não havia influenciado as autuações principais.

Na sequência, os autos foram encaminhados para que a autoridade julgadora de 1<sup>a</sup> instância pudesse apreciar a peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 79/84, a 10<sup>a</sup> Turma da DRJ do Rio de Janeiro – RJ entendeu por julgá-la improcedente, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

**"ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

Legislação previdenciária – descumprimento.

Constitui infração deixar de informar em folha de pagamento a totalidade das remunerações de contribuintes individuais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido."

A empresa foi regularmente intimada do resultado da decisão de 1<sup>a</sup> instância em 19/04/2005 (fls. 110) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 87/93, protocolado em 19/05/2005, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E, aí, os autos foram encaminhados a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que o recurso seja apreciado.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciar as alegações preliminares e meritórias tais quais formuladas.

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

(i) Preliminarmente:

Coneção – Reunião dos Processos:

- Que a presente exigência foi lavrada em conjunto com os DEBCAD's 37.129.924-1, 37.176.541-2, 37.176.542-2, 37.176543-9, 37.176.544-7 e 37.176.545-5, de modo que como todas as autuações decorrem do mesmo MPF devem ser julgadas em julgado.

Nulidade do Lançamento – Período de Apuração não autorizado no Mandado de Procedimento Fiscal:

- No caso concreto, o MPF indicou como objeto de verificação o período de 01/2003 a 12/2004, no entanto a presente autuação versa sobre o período de 01/11/2008 a 30/11/2008, do que se conclui que os limites do MPF foram extrapolados, razão por que o presente lançamento deve ser declarado nulo; e

Exigência impossível de ser cumprida:

- Que a autoridade fiscal teria se equivocado porque as pessoas físicas e/ou autônomos não constam em nenhum folha de pagamento, já que não há obrigatoriedade de incluí-las nas respectivas folhas

(ii) Mérito:

Ausência de Intimação:

- Que a fiscalização laborou em flagrante equívoco ao aplicar a legislação pertinente, haja vista que a própria legislação exige que se intime o contribuinte para apresentar os respectivos documentos, sendo que, no caso, não houve nenhum pedido expresso para que as notas fiscais fossem apresentadas, do que se conclui que se é certo que não houve intimação para apresentação de documento, também é certo que a ora recorrente não cometeu nenhuma infração e muito menos desatendeu a legislação que serviu de base para a autuação, daí por que a autuação deve ser declarada nula de pleno direito; e

Inaplicabilidade da multa:

- Que, na espécie, a falta de inclusão das remunerações pagas aos contribuintes individuais nas folhas de pagamento não causou qualquer prejuízo para o Fisco, já que os valores supostamente devidos foram lançados nos DEBCAD's nº 37.129.925-0 e 37.176.542-0.

Com base em tais alegações, a recorrente pugna pelo acolhimento do presente recurso voluntário para que a presente exigência fiscal seja declarada improcedente.

De início, note-se que os processos cujos autos de infração encontram-se consubstanciados nos DEBCAD's 37.129.924-1, 37.176.541-2, 37.176.542-2, 37.176.543-9, 37.176.544-7 e 37.176.545-5 os quais, aliás, decorrem do mesmo Mandado de Procedimento Fiscal estão sendo julgados em conjunto, tal qual requer a ora recorrente.

Pois bem. Antes de adentramos na análise das alegações propriamente formuladas, entendo por fazer uma observação de natureza processual no sentido de reconhecer que, quando do oferecimento da impugnação, a ora recorrente não suscitou quaisquer alegações acerca (i) da nulidade do lançamento, (ii) da impossibilidade de cumprimento da obrigação acessória objeto da presente autuação e (iii) da ausência de intimação, sendo que tais alegações não podem ser conhecidas e, portanto, não poderão ser examinadas apenas em sede de recurso voluntário, haja vista que não foram objeto de análise por parte da autoridade julgadora de 1<sup>a</sup> instância.

A interposição do recurso transfere ao órgão *ad quem* o conhecimento da matéria impugnada. O efeito devolutivo deve ser examinado em duas dimensões: extensão (dimensão horizontal) e profundidade (dimensão vertical). A propósito, note-se que os ensinamentos de Daniel Amorim Assumpção Neves<sup>1</sup> são de todo relevantes e devem ser aqui reproduzidos com a finalidade precípua de aclarar eventuais dúvidas ou incompREENSões que poderiam surgir a

---

<sup>1</sup> NEVES, Daniel Amorim Assumpção. Manual de Direito Processual Civil: Volume único. 8. ed. Salvador: JusPodivm, 2016, Não paginado.

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 Freddie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha<sup>2</sup> também se manifestam:

“A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão ad quem. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: *tantum devolutum quantum appellatum*. O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) *a quo*. Só é devolvido o conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC). A extensão do efeito devolutivo determina o objeto litigioso, a questão principal do procedimento recursal. Trata-se da dimensão horizontal do efeito devolutivo.

A profundidade do efeito devolutivo determina as questões que devem ser examinadas pelo órgão *ad quem* para decidir o objeto litigioso do recurso. Trata-se da dimensão vertical do efeito devolutivo. A profundidade identifica-se com o material que há de trabalhar o órgão *ad quem* para julgar. Para decidir, o juízo *a quo* deveria resolver questões atinentes ao pedido e à defesa. A decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas. Em que medida competirá ao tribunal a respectiva apreciação?

O § 1º do art. 1.013 do CPC diz que serão objeto da apreciação do tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, desde que relacionadas ao capítulo impugnado. Assim, se o juízo *a quo* extingue o processo pela compensação, o tribunal poderá, negando-a, apreciar as demais questões de mérito, sobre as quais o juiz não chegou a pronunciar-se. Ora, para julgar, o órgão *a quo* não está obrigado a resolver todas as questões atinentes aos fundamentos do pedido e da defesa; se acolher um dos 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

---

<sup>2</sup> DIDIER JR. Freddie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. Curso de Direito Processual Civil: Meios de Impugnação às Decisões Judiciais e Processo nos Tribunais. vol. 3. 13. ed. reform. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 143-144.

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.

Em suma, questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo com a apresentação da petição impugnatória, constituem matérias preclusas das quais não pode este Tribunal conhecê-las, porque estaria afrontando o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o processo administrativo fiscal. É nesse sentido que há muito vem se manifestando este Tribunal:

**“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Não devem ser conhecidas as razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual.

(Processo n.º 13851.001341/2006-27. Acórdão n.º 2802-00.836. Conselheiro(a) Relator(a) Dayse Fernandes Leite. Publicado em 06.06.2011.)”

O que deve restar claro é que as referidas alegações acerca (i) da nulidade do lançamento, (ii) da impossibilidade de cumprimento da obrigação acessória objeto da presente autuação e (iii) da ausência de intimação não podem ser objeto de análise por parte desta Turma julgadora, uma vez que devem ser consideradas como questões novas, de modo que não poderiam ser suscitadas e apreciadas apenas em sede recursal, porque se este Tribunal entendesse por conhecê-las estaria aí por violar o princípio da não supressão de instância que é de todo aplicável no âmbito do processo administrativo fiscal.

Dando seguimento à linha de raciocínio aqui exposta, note-se que a recorrente também sustenta que a multa poderia não ter sido aplicada, pois, no seu entendimento, a falta cometida não prejudicou a fiscalização. O fato é que o descumprimento da legislação tributária ensejará, de plano, a aplicação de sanção, independente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. A suposta boa-fé da recorrente é, portanto, de todo irrelevante e, por isso mesmo, não tem o condão de anular a autuação, já que no campo das sanções tributárias a regra geral é que a culpa já é suficiente para a responsabilização do agente, sendo que a necessidade do dolo é que deve ser expressamente exigida, quando assim entender o legislador, tudo isso nos termos do que preceitua o artigo 136 do Código Tributário Nacional, cuja redação transcrevo abaixo:

**“Lei n.º 5.172/66**

**Art. 136.** Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

Parte da doutrina especializada dispõe que longe de estipular a responsabilidade objetiva o artigo 136 do CTN apenas dispensa a exigência de conduta dolosa como elemento essencial da infração, mas não dispensa a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência). É como pensa Leandro Paulsen<sup>3</sup>:

“O art. 136 do CTN, ao dispor que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável, dispensa o dolo como elemento dos tipos que definem as infrações tributárias. Não se requer, portanto, que o agente tenha a intenção de praticar a infração, bastando que haja com culpa. Esta (a culpa), por sua vez, é presumida, porquanto cabe aos contribuintes agir com diligência no cumprimento das suas obrigações fiscais. [...].” (grifei).

Mas há quem entenda que a responsabilidade elencada no artigo 136 do CTN é objetiva. É nesse sentido que dispõe Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>4</sup>:

“O ilícito puramente fiscal é, em princípio, objetivo. Deve sê-lo. Não faz sentido indagar se o contribuinte deixou de emitir uma fatura fiscal por dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). De qualquer modo a lei foi lesada. De resto se se pudesse alegar que o contribuinte deixou de agir por desconhecer a lei, por estar obnubilado ou por ter-se dela esquecido, destruído estaria todo o sistema de proteção jurídica da Fazenda.” (grifei).

De toda sorte, quero deixar claro que, nos termos do artigo 136 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, bastando, para tanto, a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência).

A pessoa que descumpre o dever geral de diligência que se impõe a todos os integrantes da sociedade incorre em infração por imprudência, negligência ou imperícia e, por isso mesmo, deve responder em razão da sua culpa. Ainda que não tenha pretendido infringir a legislação, tinha tanto o dever de cumpri-la, agindo de modo diverso, quanto a possibilidade de fazê-lo, de modo que responde, suportando as consequências da infração, por ter agido com açodamento, inconsequência, descuido, relaxamento, despreparo técnico ou inaptidão que caracterizam a já referida tríade “imprudência, negligência ou imperícia”.

## Conclusão

<sup>3</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

<sup>4</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e Prática das Multas Tributárias. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, P. 55/56.

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

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega