



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.003782/2008-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.648 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de abril de 2021
Recorrente PADESAN DISTRIBUIDORA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. OMISSÃO DE FATOS GERADORES. GFIP.

Constitui infração à legislação previdenciária a apresentação da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

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.

LANÇAMENTO DE INFRAÇÃO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 68. AUTUAÇÃO REFLEXA. APLICAÇÃO DA *RATIO DECIDENDI* DO JULGAMENTO DO DAS OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS.

É de rigor aplicar o mesmo entendimento exarado nos autos do processo em que se discute o descumprimento da obrigação principal ao caso que em se discute a aplicação da multa decorrente da falta de declaração dos fatos geradores destas mesmas contribuições em GFIP (CFL 68), pois esta penalidade guarda estrita ligação com o crédito tributário de obrigação principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o recálculo da exigência considerando

os reflexos decorrentes do eventual provimento parcial dos recursos voluntários formalizados nos processos em que se discutem as obrigações principais.

(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 Kushiya, 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 37.176.543-9, lavrado por descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso IV da Lei nº 8.212/91, combinado com o artigo 225, inciso IV e § 4º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, porquanto a empresa teria apresentado GFIP's com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas contribuições previdenciárias (CFL 68), do que resultou na aplicação da multa com fundamento no artigo 32, § 5º da Lei nº 8.212/91, combinado com o artigo 284, inciso II do RPS, a qual, no final, restou fixada em R\$ 46.206,88 (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:

Apesar de cientificada através de TIAF e TIF's, em anexo, a empresa não informou, em GFIP, o total dos valores pagos a contribuinte individual (empresário, trabalhadores autônomos e demais pessoas físicas), que lhes prestaram serviço, bem como a contribuição de seguro do contribuinte individual - CCI.

A empresa, também, deixou de informar, mensalmente, o valor total das notas fiscais pagas à Aliança Cooperativa Nacional Multidisciplinar de Serviços Ltda, CNPJ 02.962.188/0001-84.

Os fatos geradores acima discriminados não foram declarados, em GFIP, o que constitui infração ao art. 32, inc. IV, § 5º da Lei nº. 8.212, de 24.07.91, acrescentado pela Lei nº. 9.528, de 10.12.97, combinado com o art. 225, inc. IV e § 4º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº.3.048, de 06.05.99.

Não se aplica neste tipo de autuação as circunstâncias agravantes previstas no art. 290 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº. 3.048/99, bem como não ficou configurada a circunstância atenuante, prevista no art.291 do Regulamento da Previdência Social - RPS.”

A empresa foi notificada da autuação fiscal e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 135/143 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, (i) que, no caso, houve *bis in idem*, já que se o valor da multa era o mesmo da obrigação principal, estar-se-ia exigindo a própria obrigação principal, (ii) que foram lavradas duas autuações fiscais com base nos mesmos fatos e que, portanto, a base de cálculo da multa aplicada em decorrência do descumprimento da obrigação acessória confundir-se-ia com a própria obrigação principal, (iii) que as multas aplicadas por descumprimento de obrigação acessória e referente ao lançamento da obrigação principal devem contemplar bases de cálculos distintas e, portanto, como apenas a obrigação principal apresentaria conteúdo econômico, seria permitida apenas eventual cobrança em relação ao valor materialmente devido e, por fim, (iv) que a multa aplicada era desproporcional e apresentava caráter confiscatório.

Ao final, a ora recorrente protestou pela apresentação de novos elementos e razões posteriormente e que, portanto, que a impugnação fosse julgada procedente.

Na sequência, os autos foram encaminhados para que a autoridade julgadora de 1ª instância pudesse apreciar a peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 164/171, a 10ª 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 a omissão, em GFIP, de fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Bis in idem. Inocorrência

Inexiste *bis in idem* quando há lavratura de autos de infração decorrentes de condutas diversas.

Multa. Legalidade

Inexiste desobediência ao princípio da legalidade quando a penalidade aplicada tem respaldo em lei.

Retroatividade de norma benigna.

O cálculo para aplicação da norma mais benéfica ao contribuinte deverá ser efetuado na data da quitação do débito, comparando-se a legislação vigente à época da infração com os termos da Lei nº 11.941/2009.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

A empresa foi regularmente intimada do resultado da decisão de 1ª instância em 19/04/2005 (fls. 200) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 174/183, 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.

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

(i) Preliminarmente:

Conexão – 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, 37.176.543-9, 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.

Bis in idem:

Que a exigência lavrada no DEBCAD objeto da presente autuação é justamente a própria obrigação principal, já que, considerando que o valor da multa pelo descumprimento da obrigação acessória equivale ao valor da obrigação principal, estar-se-á exigindo, na verdade, o adimplemento da própria obrigação principal.

(ii) Mérito:

Penalidade / Multa Excessiva – Retroatividade benigna

- Que a Lei nº 11.941/2009 trouxe uma redução significativa das multas incidentes sobre o descumprimento das obrigações acessórias relacionadas com as contribuições previdenciárias previstas na Lei nº 8.212/91, de modo que, nos termos do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN, deve-se, aqui, aplicar a multa mais benéfica à empresa, que, no caso, deve ser limitada a 20%.

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 adentrarmos 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 da nulidade do lançamento, sendo que tal alegação não pode ser aqui conhecida e, portanto, não poderá ser examinada apenas em sede de recurso voluntário, haja vista que não foi objeto de análise por parte da autoridade julgadora de 1ª 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 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 recurso. Dispõe o referido autor que

“(...) é correta a conclusão de que todo recurso gera efeito devolutivo, variando-se somente sua extensão e profundidade. A dimensão horizontal da devolução é entendida pela melhor doutrina como a extensão da devolução, estabelecida pela matéria em relação à qual uma nova decisão é pedida, ou seja, pela extensão o recorrente determina o que pretende devolver ao tribunal, com a fixação derivando da concreta impugnação à matéria que é devolvida. Na dimensão vertical, entendida como sendo a profundidade da devolução, estabelece-se a devolução automática ao tribunal, dentro dos limites fixados pela extensão, de todas as alegações, fundamentos e questões referentes à matéria devolvida. Trata-se do material com o qual o órgão competente para o julgamento do recurso irá trabalhar para decidi-lo.

[...]

Uma vez fixada a extensão do efeito devolutivo, a profundidade será uma consequência natural e inexorável de tal efeito, de forma que independe de qualquer manifestação nesse sentido pelo recorrente. O art. 1.013, § 1º, do Novo CPC especifica que a profundidade da devolução quanto a todas as questões suscitadas e discutidas, ainda que não tenham sido solucionadas, está limitada ao capítulo impugnado, ou seja, à extensão da devolução. Trata-se de antiga lição de que a profundidade do efeito devolutivo está condicionada à sua extensão.”

É nesse mesmo sentido que os processualistas Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da 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

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

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

(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.

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

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005

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

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

(Processo nº 13851.001341/2006-27. Acórdão nº 2802-00.836. Conselheiro(a) Relator(a) Dayse Fernandes Leite. Publicado em 06.06.2011).”

O que deve restar claro é que as referidas alegações acerca da nulidade do lançamento não deve ser conhecida e, por isso mesmo, não pode ser objeto de análise por parte desta Turma julgadora, uma vez que deve ser considerada como questão nova, de modo que não poderia ser suscitada e apreciada apenas em sede recursal, porque se este Tribunal entendesse

por conhecê-la estaria aí por violar o princípio da não supressão de instância que é de todo aplicável no âmbito do processo administrativo fiscal.

Em relação à alegação a respeito do princípio da retroatividade benigna com fundamento no artigo 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional, registre-se que a autoridade julgadora de 1ª instância já havia entendido pela aplicação da sistemática da multa mais benéfica, conforme se verifica dos fundamentos levantados às fls. 170/171 do acórdão recorrido, do que se conclui essa questão não deve ser objeto de exame, podendo-se destacar, por oportuno, que a comparação das multas deve ser realizada posteriormente, tal como a autoridade de piso bem dispôs.

Dando seguimento à linha de raciocínio aqui exposta, note-se, também, que não há que se acatar a alegação de *bis in idem*, pois as obrigações acessórias não se confundem com as obrigações principais nos termos do artigo 113 do Código Tributário Nacional., já que se tratam de obrigações autônomas ainda que a obrigação acessória aqui discutida seja reflexa da obrigação principal.

De fato, as obrigações acessórias aqui discutidas guardam estrita ligação com o crédito tributário constituído em decorrência do descumprimento das obrigações principais, de modo que a autuação pelo descumprimento das obrigações acessórias pode ser considerado como reflexo à autuação fiscal em que tem por objeto o descumprimento das obrigações principais³.

Com efeito, quando se reconhece a improcedência do lançamento em que se discute a obrigação principal deve-se reconhecer, por consequência lógica, a improcedência do lançamento que tem por objeto as obrigações acessórias. Por outro lado, quando a autuação envolvendo a discussão das obrigações principais é julgada procedente, tem-se que a *ratio decidendi* ali perfilhada deve ser aplicada ao caso em que se discute as obrigações acessórias e, aí, se se mantém a autuação pelo descumprimento das obrigações principais, deve-se manter, por conseguinte, a autuação pelo descumprimento das obrigações acessórias, já que essas são reflexas daquelas.

É nesse sentido que tem se manifestado este Tribunal administrativo, conforme se observa da ementa reproduzida abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2008

[...]

AUTOS DE INFRAÇÃO DECORRENTES DE LANÇAMENTO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL JULGADO IMPROCEDENTE EM PARTE. AUTUAÇÃO REFLEXA. OBSERVÂNCIA DECISÃO.

Impõe-se a exclusão da multa aplicada decorrente da pretensa inobservância de obrigação acessória, cujas constatações foram apuradas em Autuação Fiscal pertinente ao descumprimento de obrigação principal, declarada improcedente, quanto aos fatos geradores vinculados a este processo, em face da íntima relação de causa e efeito que os vincula, o que se vislumbra na hipótese vertente, nos estreitos limites do *decisum*.

Ao trazer o resultado do comando proferido nos lançamentos das obrigações principais aos das obrigações acessórias consubstanciadas no presente processo, o crédito

³ Lei nº 5.172/66. Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

tributário aqui se mantém, tendo em vista que as respectivas multas dos DEBCADs 51.000.2986 (CFL 78) e 51.019.7507 (CFL 34) já foram aplicadas nos quantitativos mínimos.

É de se observar, nessa toada, que no DEBCAD n.º 51.000.2986 (CFL 78) a multa aplicada foi de R\$ 500,00 (quinhentos reais), em quantitativo mínimo por competência, conforme art. 32-A, “caput”, inciso I e §§ 2º e 3º, da Lei n.º 8.212/91, respeitado o disposto no art. 106, II, “c”, do CTN. A mesma situação se verificou no DEBCAD n.º 51.019.7507 (CFL 34), tendo em vista que a multa aplicada já levou em consideração o patamar mínimo de R\$ 17.173,58, conforme o inciso V do artigo 8º da Portaria MF/MPS n.º 15, de 10 de janeiro de 2013 (DOU de 11/01/2013).

[...]

(Processo n.º 19515.722717/2012-86. Acórdão n.º 2401-005.732. Conselheiro Relator Matheus Soares Leite. Sessão de 11/09/2018. Acórdão publicado em 29.09.2018.)” (grifei).

A propósito, note-se, por oportuno, que esta Turma julgadora tem pactuado desse entendimento de que quando se reconhece a improcedência do lançamento que tem por objeto a discussão das obrigações principais, deve-se reconhecer a improcedência do lançamento envolvendo as obrigações acessórias (CFL 68) e que, por outro lado – esse é o caso dos autos –, se a autuação envolvendo as obrigações principais restar mantida, deve-se manter, pelos mesmos fundamentos, a autuação em que se discute as obrigações acessórias. Veja-se:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2006

MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAÇÃO DE GFIP COM OMISSÃO DE FATOS GERADORES. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL DECLARADA IMPROCEDENTE. INSUBSISTÊNCIA DA PENALIDADE.

Uma vez reconhecida a improcedência do lançamento envolvendo o crédito tributário da obrigação principal, é de rigor aplicar o mesmo destino à multa decorrente da falta de declaração dos fatos geradores destas mesmas contribuições em GFIP (CFL 68), pois esta penalidade guarda estrita ligação com o crédito tributário de obrigação principal.

(Processo n.º 14098.000047/2008-10. Acórdão n.º 2201-007.411. Conselheiro Relator Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Sessão de 05/10/2020. Acórdão publicado em 26/10/2020.)” (grifei).

Considerando, por um lado, que essa Turma julgadora entendeu por manter as autuações fiscais que tinham por objeto as exigências das obrigações principais relativas ao mesmo período aqui autuado e que, por outro lado, acabou extinguindo o crédito tributário relativo às exigências das contribuições previdenciárias incidentes à alíquota de 15% sobre os valores brutos das notas fiscais ou faturas de prestação de serviços executados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, nos termos do que dispunha o artigo 22, inciso IV da Lei n.º 8.212/91, entendo, portanto, que a penalidade aqui discutida deve ser recalculada considerando os reflexos decorrentes do provimento parcial concedido ao recurso voluntário interposto nos autos do Processo Administrativo Fiscal n.º 18471.003771/2008-33.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do presente recurso e entendo por dar-lhe provimento parcial para determinar o recálculo da exigência considerando os reflexos decorrentes do provimento parcial concedido ao recurso voluntário formalizado no processo em que se discutira as exigências das contribuições previdenciárias incidentes à alíquota de 15% sobre os valores brutos das notas fiscais ou faturas de prestação de serviços executados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega