Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10120.010346/2009-50

Processo nº	10120.010346/2009-50
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9101-006.154 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	8 de junho de 2022
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	VARELLA VEÍCULOS PESADOS LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005

IMPUTAÇÃO DE PENALIDADES. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A imputação de penalidades tributárias não se constitui, por si só, matéria de ordem pública, não cabendo ser suscitada de ofício pelo julgador, devendo ser observada a preclusão processual quando não questionada em sede de impugnação.

RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA DE FUNDO SUMULADA. PROVIMENTO PARCIAL SEM MODIFICAÇÃO DA SOLUÇÃO DE MÉRITO.

Considerando-se que a matéria de fundo era passível de aplicação da Súmula CARF nº 105, o provimento do recurso especial fazendário, neste momento processual, conspiraria contra o próprio interesse da Fazenda Pública, dado que o pleiteado restabelecimento da multa isolada e o consequente prosseguimento da cobrança na esfera judicial está fadado ao cancelamento da exigência, tendo em vista o entendimento sumulado pela própria administração tributária. Não obstante, reforma-se parcialmente o acórdão recorrido para afastar a tese de caracterização de matéria de ordem pública no caso concreto, sem modificação do entendimento de mérito dado à questão de fundo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento parcial para reformar os fundamentos do acórdão recorrido, mas sem restabelecer as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, porque incompatíveis com a Súmula CARF nº 105, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Livia De Carli Germano e Luis Henrique Marotti Toselli, que votaram por negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões do voto vencido os conselheiros Livia De Carli Germano e Luis Henrique Marotti Toselli. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado. Votaram pelas conclusões do voto vencedor as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Andréa Duek Simantob. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente.

(documento assinado digitalmente)
Alexandre Evaristo Pinto – Relator

(documento assinado digitalmente)
Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Luis Henrique Marotti Toselli, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Alexandre Evaristo Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Original

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, com amparo no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

A 1ª Turma da 2ª Câmara da Primeira Seção do CARF, analisando o feito, deu parcial provimento ao Recurso Voluntário negou provimento ao recurso voluntário em acórdão assim ementado:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
>
> Ano-calendário: 2004, 2005
>
> IRPJ. CSLL. DCTF. CONFISSÃO DE DÍVIDA. DIFERENÇA APURADA. DIPJ. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.
>
> A DCTF constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente à exigência do crédito tributário, consoante o disposto no art. 5º, § 1º, do Decreto-lei 2.124/84. Com efeito, o crédito tributário confessado e não pago é passível de inscrição em dívida ativa da União. Assim, dentre os valores declarados em DIPJ, a qual não constitui confissão de dívida (Súmula CARF nº 92), somente a diferença não declarada em DCTF está sujeita a lançamento de ofício.
>
> ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
>
> Ano-calendário: 2004, 2005
>
> IMPUTAÇÃO DE PENALIDADES. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.
>
> A imputação de penalidades tributárias é matéria de ordem pública, nos termos do art. 2º, parágrafo único, I, VI e IX da Lei nº 9.784/99 e, portanto, o julgador tem a prerrogativa da conhecê-las de ofício.
>
> ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. MULTA OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.
>
> É inaplicável a cobrança de multa isolada em concomitância com a multa de oficio. A Súmula CARF nº 105 reconhece a impossibilidade de cumulação das multas de ofício e isoladas em razão do princípio da consunção.

A decisão foi assim registrada:

> *Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos:*
>
> *a) Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, reconhecer integralmente o recurso voluntário, para afastar a multa isolada por concomitância. Vencidos os conselheiros Ricardo Antonio*

Original

> *Carvalho Barbosa, Neudson Cavalcante Albuquerque, Allan Marcel Warwar Teixeira e Efigênio de Freitas Junior que consideraram preclusas as alegações da defesa sobre a multa de ofício isolada. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Gisele Barra Bossa.*
>
> *b) Por unanimidade de votos, reduzir o lançamento da CSLL, ano-calendário 2004, para R$ 254,95, nos termos do voto do Relator.*

A PGFN foi intimada da decisão, apresentou recurso especial (e-fls. 5.242/5.261), ao qual foi dado seguimento (e-fls. 5.402/5.412).

De acordo com o art. 79, Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 e alterações, a PGFN é considerada intimada de decisões no âmbito do CARF com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos são entregues à PGFN, se a intimação não ocorrer pessoalmente. No presente caso, os autos foram encaminhados à PGFN, em 19/10/2020, cf. fl. 1.019, de forma que intimação presumida ocorreu em 18/11/2020. O prazo de 15 (quinze) dias para apresentação de recurso especial teve início em 19/11/2020 e se encerraria em 03/12/2020. Mas o recurso especial foi manejado em 27/11/2020 (conforme despacho de encaminhamento - e-fl. 1.048), de modo que o recurso é tempestivo.

No apelo a PGFN suscita divergência jurisprudencial acerca do entendimento manifestado no voto vencedor do acórdão recorrido no sentido de que deve ser conhecida e julgada de ofício a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, por tratar-se de matéria de ordem pública, ainda que o sujeito passivo não a tenha impugnado. Indica como paradigmas o Acórdão nº 9303-008.207 e o Acórdão nº 1401.001.381.

O despacho de admissibilidade recursal deu seguimento ao feito, nos seguintes termos:

> O primeiro paradigma apresentado encontra-se no sítio do CARF, não foi reformado até a data de interposição do recurso especial e adotou a seguinte ementa:
>
> Acórdão nº 9303-008.207
>
> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
>
> Período de apuração: 01/04/2003 a 30/09/2003
>
> MULTA DE OFÍCIO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. IMPOSSIBILIDADE.
>
> A exigência de multa, inclusive agravada, no lançamento de oficio, para a constituição de crédito tributário, nos termos da legislação então vigente, não constitui matéria de ordem pública.
>
> MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.
>
> A falta de prequestionamento expresso do lançamento da multa de ofício, exigida juntamente com o lançamento da contribuição, implicou preclusão consumativa e temporal do direito de o contribuinte fazê-la em segunda instância, ainda que, se considere que se trata de matéria de ordem pública.

Original

O paradigma apreciou recurso especial interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão de turma ordinária que deu provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a multa de ofício sobre compensação não homologada, considerando que a multa, seja de que tipo for, ainda que não impugnada, deve ser conhecida de ofício e julgada por se tratar de matéria de ordem pública.

A 3ª Turma da CSRF decidiu que a aplicação da multa agravada no lançamento de ofício não constitui matéria de ordem pública conceito que não está previsto em quaisquer diplomas legais, tratando-se de conceito subjetivo. Observou que na esfera administrativa as decisões sobre o lançamentos de multas de ofício são no sentido de que tal matéria não constitui questão de ordem pública e deve ser expressamente questionada no respectivo recurso voluntário, acrescentando que também na esfera judicial, a jurisprudência moderna vem decidindo que as matérias, ainda que de ordem pública, para serem apreciadas e analisadas, em Juízo, devem obrigatoriamente ser prequestionadas pelo autor, no respectivo recurso, conforme julgados do STJ e do STF. E concluiu:

Dessa forma, ainda que se considere que o lançamento da multa de oficio constitui matéria de ordem pública, seu julgamento na Câmara Baixa somente poderia ter sido realizado, se tivesse sido expressamente questionada no recurso voluntário. Como essa matéria não foi impugnada, ocorreu a preclusão temporal do direito do contribuinte.

Este paradigma não demonstra a divergência arguida pela Recorrente pois, decidiu que, ainda que se considere o lançamento da multa de ofício matéria de ordem pública, seu conhecimento e julgamento somente poderia ser realizado quando expressamente questionado em recurso voluntário, lembrando que naquele caso o sujeito passivo não contestou a multa nem na impugnação nem no recurso voluntário. E, no presente caso, o sujeito passivo, muito embora não tenha impugnado a multa isolada, a contestou no recurso voluntário apresentado.

O paradigma seguinte, Acórdão nº 1401-001.381, pode ser compulsado no sítio do CARF e não foi reformado até a data de interposição do recurso especial. Essa decisão registrou a seguinte ementa:

Acórdão nº 1401-001.381

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000

MATÉRIA NÃO CONTESTADA. MULTAS ISOLADAS.

Considerar-se-á preclusa a matéria que não tenha sido expressamente contestada na primeira instância e, portanto, definitiva na instância administrativa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Original

Ano-calendário: 2001.

DIFERENÇAS APURADAS ENTRE O ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO. COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DA MESMA ESPÉCIE. REQUISITOS

A falta ou insuficiência de recolhimento da CSLL, não confessada, não constitui infração quando demonstrada a compensação entre créditos da mesma espécie foi feita na contabilidade antes da entrada em vigor da sistemática das Dcomps, mesmo que tal compensação não tenha constado em DCTF

Esta decisão apresenta situação fática semelhante àquela tratada neste processo. Naquele caso do sujeito passivo foi exigido o imposto e a contribuição apurados no cotejo entre os valores escriturados e aqueles declarados em DCTF, cujas diferenças foram consideradas como omitidas. Além disso, exigiu-se a multa isolada pela falta de recolhimento dos tributos com base na estimativa mensal não recolhida. O sujeito passivo impugnou parcialmente o lançamento, não oferecendo contestação contra a exigência da multa isolada. Mas em sede de recurso voluntário apresentou alegações de defesa contra essa exigência. Mas a Turma Ordinária do CARF não conheceu da defesa em relação a multa isolada, como se pode conferir pelo trecho inicial do voto:

Delimitação da lide

Conforme já relatado pela DRJ, o lançamento de multas isoladas por falta das estimativas de CSLL, anos-calendário de 1998, 1999 e 2000, não foi impugnado pelo contribuinte, e tornou-se definitiva a sua exigência, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, já por ocasião da decisão de primeira instância. Portanto, aqui não serão conhecidos os argumentos de defesa no sentido de contestar a cobrança da multas isoladas sobre estimativas não pagas.

Este paradigma é apto a caracterizar a divergência, uma vez que, tratando de situação fática semelhante, deduziu conclusão na direção oposta daquela adotada no acórdão recorrido.

(...)

Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo, II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial, interposto pela Fazenda Nacional, admitindo a rediscussão da possibilidade de a exigência da multa isolada não contestada em impugnação ser conhecida e julgada de ofício por se tratar de matéria de ordem pública.

No mérito, sustenta que penalidade não pode ser considerada matéria de ordem pública, logo não caberia exame por parte da Turma a quo. Trata-se, portanto, de matéria preclusa, a teor do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

Original

Acresce que o órgão julgador ao apreciar a legalidade do ato administrativo, deve decidir também de acordo com a matéria expressamente inserta na impugnação.

É o relatório no que reputo essencial.

Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso especial - Admissibilidade

O Recurso Especial é tempestivo.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

> Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.
>
> § 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)
>
> § 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.
>
> § 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.
>
> § 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.
>
> § 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.
>
> § 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.
>
> § 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

Original

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

Original

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, acima transcrito, o Recurso Especial somente é cabível se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste E. Conselho.

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF[1], "*a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*".

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffolli[2], "*a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, inocorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*".

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a *divergência jurisprudencial* não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o *paradigma* de fato reformaria o acórdão recorrido.

No presente caso, restou demonstrada a divergência entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido, conforme acima relatado e transcrito no Despacho de Admissibilidade, razão pela qual admito o especial.

Recurso especial - Mérito

No mérito, o r. acórdão recorrido em fundamentado voto, inclusive por mim acompanhado, assim se manifestou:

> 2. Inicialmente, vale registrar que já em outras oportunidades essa relatoria se manifestou no sentido de que a imputação de penalidades tributárias é matéria de ordem pública, nos termos do art. 2º, parágrafo único, I, VI e IX da Lei nº 9.784/99 e, portanto, o julgador tem a prerrogativa da conhecê-las de ofício.
>
> (...)
>
> 5. Vejam, não foi por acaso que a Constituição atribuiu grande importância ao princípio da moralidade administrativa. Além da sua aplicação residual quando nenhum outro princípio específico constante do artigo 37, da CF/88 for cabível, há várias situações que a lei maior se preocupou com padrões de conduta.
>
> 6. E, nesse sentido, vale citar a adoção de procedimentos capazes de afastar atos administrativos que destoem do padrão de conduta juridicamente desejado, bem como a instituição de mecanismos de controle da atividade administrativa, sendo certo que tais princípios não podem ser relativizados pelo Poder Executivo, tampouco por essa julgadora administrativa.

[1] CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.
[2] EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

Original

> (...)
>
> 8. Logo, ainda que não tenha sido impugnada a multa isolada e só trazida a matéria em sede de Recurso Voluntário, deve ser afastado o efeito da preclusão e cabe seu conhecimento ex officio.
>
> 9. Em concreto, a douta autoridade fiscal considerou que as multas de ofício e isoladas não decorrem da mesma infração e, portanto, não configuram bis in idem. Em face de dois ilícitos distintos, estaria correta a aplicação das multas conjuntamente. Entretanto, tal entendimento não deve prevalecer.

Acompanhei o entendimento ali vencedor e o acompanhei novamente quando decidimos o processo administrativo n. 10640.003272/2007-64, acórdão n. 9101-005.540, de relatoria do conselheiro Caio Quintella, cujo voto peço vênia para transcrever:

> Nessa esteira, primeiro temos aqui que a sanção compreendida como multa agravada em nada se relaciona ao descumprimento de obrigação tributária, principal ou acessória, dos contribuinte. É punição aplicada durante a fiscalização (sempre após, desvinculada e distante da ocorrência dos fatos geradores) em razão conduta do fiscalizado em relação aos trabalhos procedidos pela Autoridade Fiscal. É pura manifestação do poder do Estado de punir os cidadãos pela sua postura junto a Agente estatal, apenas circunstancialmente exigida junto do crédito tributário constituído.
>
> Agora, quanto à possibilidade de se considerar a qualificação da multa de ofício como matéria de ordem pública, podendo, então, ser conhecida sem a provocação da Parte interessada, é certo que a temática não é nova e apresenta-se bastante instigante em termos processuais.
>
> (...)
>
> Como se observa, em ambos precedentes entendeu-se que poderia, sim, o Julgador conhecer do tema das multas, sem a devida provocação expressa dos contribuintes ou dos demais sujeitos passivos autuados, para afastá-la.
>
> Ora, o agravamento da multa, na casa de 50% do valor da sanção ordinária, é manobra extrema e excepcional da Administração Tributária e a sua prevalência ou não possui a maior relevância, profundidade e interesse público –vez que todo contribuinte fiscalizado está sujeito a tal apenamento.
>
> O processo administrativo fiscal é regido pelos princípios da informalidade, da racionalidade e da sua própria efetividade. Ao seu turno, a aplicação de multas pelas Autoridades Tributárias é apenas mais uma das ferramentas punitivas do Estado, compondo o ius puniendi, o qual, dentro de axiologia própria, deve ser mínimo e sempre submete-se, a qualquer tempo, à correção de falhas na aplicação das penas.

Original

> Nesse contexto, a preclusão, que é um instituto processual, de cunho formal, o qual prestigia uma ótica ficcional sobre a verdade e a ontologia –que, na verdade, é típico do contencioso judicial–não pode obstar o reconhecimento espontâneo e fundamentado do Julgador competente das instâncias ordinárias, da majoração sancionatória indevida e equivocada. Afinal, não é interesse da Administração Pública e de toda a sociedade punir e limitar os direitos dos cidadãos sem a ocorrência do devido e correto motivo para tanto.
>
> (...)
>
> Assim, como acréscimo argumentativo (obter dictum) entende ser pouco razoável, contrário à missão desse C. Tribunal Administrativo e antagônico à máxima efetividade do processo administrativo tributário, esta C. 1ª Turma da CSRF reformar v. Acórdão que -ainda que ex officio–cancelou sanção que contraria diretamente o texto de enunciado sumular, plenamente aplicável e vigente nesse momento.
>
> Diante do exposto, voto por reconhecer a possibilidade, a licitude e a correção do conhecimento da matéria de agravamento da multa de ofício, prevista no no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96,de modo espontâneo, ex officio, pelo Julgador nas instâncias ordinárias do processo administrativo tributário federal, negando-se provimento ao Recurso Especial nessa matéria.

Ante todo o exposto, voto por CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO – Relator

Original

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado – Redator Designado

Em que pese o bem fundamentado voto do d. relator, a maioria do colegiado entendeu que não se caracterizou no caso concreto a existência matéria de ordem pública, na forma adotada pelo colegiado *a quo*, para conhecer de alegação que somente foi trazida em sede de recurso voluntário para exonerar a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas nos anos-calendário 2004 e 2005.

No voto condutor do acórdão recorrido, a redatora do voto vencedor, ex-conselheira Gisele Barra Bossa adota entendimento no sentido de que a imputação de penalidades tributárias, *latu sensu*, é matéria de ordem pública, de forma que pode ser conhecida de ofício pelo colegiado a qualquer tempo.

E, em que pese refira-se à Súmula CARF nº 105, não a aplica diretamente, entendendo que é descabida a aplicação da multa isolada, em qualquer caso, quando exigida concomitantemente com a multa de ofício, como se colhe do aresto recorrido, *verbis*:

> 1. Em que pesem os bem fundamentados argumentos trazidos pelo I. Colega Relator, peço vênia, para, respeitosamente, divergir de seu voto para afastar a multa isolada por concomitância. Vamos às razões centrais trazidas por parte dessa C. Turma.
>
> 2. Inicialmente, vale registrar que já em outras oportunidades essa relatoria se manifestou no sentido de que **a imputação de penalidades tributárias é matéria de ordem pública, nos termos do art. 2º, parágrafo único, I, VI e IX da Lei nº 9.784/99 e, portanto, o julgador tem a prerrogativa da conhecê-las de ofício**.
>
> 3. Sobre a temática em questão, vale citar trechos do voto da Conselheira Relatora Semíramis de Oliveira Duro, constantes do r. Acórdão nº 3301004.787, de 23/07/2018:
>
> [...]
>
> 4. Não há dúvidas que **tolerar a indevida aplicação de penalidades é o mesmo que ignorar os próprios princípios que regem a administração pública**.
>
> 5. Vejam, não foi por acaso que a Constituição atribuiu grande importância ao princípio da moralidade administrativa. Além da sua aplicação residual quando nenhum outro princípio específico constante do artigo 37, da CF/88 for cabível, há várias situações que a lei maior se preocupou com padrões de conduta.
>
> 6. E, nesse sentido, vale citar a adoção de procedimentos capazes de afastar atos administrativos que destoem do padrão de conduta juridicamente desejado, bem como a instituição de mecanismos de controle da atividade administrativa, sendo certo que tais princípios não podem ser relativizados pelo Poder Executivo, tampouco por essa julgadora administrativa.
>
> 7. Ressalte-se que, também no âmbito infraconstitucional, o legislador cuidou de garantir o cumprimento de preceitos. Confira-se:
>
> [...]
>
> 8. **Logo, ainda que não tenha sido impugnada a multa isolada e só trazida a matéria em sede de Recurso Voluntário, deve ser afastado o efeito da preclusão e cabe seu conhecimento ex officio**.

Original

> 9. Em concreto, a douta autoridade fiscal considerou que as multas de ofício e isoladas não decorrem da mesma infração e, portanto, não configuram *bis in idem*. Em face de dois ilícitos distintos, estaria correta a aplicação das multas conjuntamente. Entretanto tal entendimento não deve prevalecer.
>
> 10. *In casu*, por mais que seja aplicável a multa de ofício em virtude das diferenças aqui apuradas e mantidas em parte por essa C. Turma, mostra-se descabida a aplicação de multa isolada de forma concomitante, conforme pretendem as autoridades fiscais, com fundamento no artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996 (redação dada pela Lei nº 11.488/2007). Vejamos:
>
> [...]
>
> 11. Por mais que a redação original do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996 tenha sofrido alterações ao longo do tempo, estas não foram capazes de afastar a aplicação da Súmula CARF nº 105. Vejamos:
>
> [...]
>
> 12. As alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/07, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base imponível ao tributo devido no ajuste anual.
>
> 13. A própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351/07, limitou-se a esclarecer que a alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, efetuada pelo artigo 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.
>
> 14. E, caso se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, subsiste o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importa o afastamento da penalidade menos gravosa.
>
> [...]
>
> 16. Não há dúvidas de que a infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Logo, descabida a aplicação concomitante de multa de ofício e multa isolada.
>
> 17. Diante das razões aqui expostas, voto no sentido de reconhecer integralmente o recurso voluntário, para afastar a multa isolada por concomitância.

Portanto, em que pese pudesse ser aplicável ao caso a Súmula CARF nº105, não foi este o fundamento da redatora do voto vencedor para conhecer da matéria preclusa e afastar as multas isoladas.

A d. PGFN questiona o entendimento estampado no acórdão recorrido de que a aplicação de penalidades se constitui matéria de ordem pública que pode ser conhecida de ofício pelo julgador não se lhe aplicando o instituto da preclusão.

É este o cerne da divergência apresentada pela recorrente e em torno da qual o colegiado, por maioria, entendeu de forma diversa do relator que adotou fundamentos em linha com o acórdão recorrido.

Original

Tive a oportunidade de analisar situação semelhante no julgamento do recurso especial no processo nº 11080.014467/2007-95, no qual este colegiado proferiu o Acórdão nº 9101-006.071[3], do qual peço vênia para transcrever alguns dos fundamentos que alinhei naquele caso, *verbis*:

> [...]
>
> Para além desse terreno movediço e subjetivo ligado à consideração dos princípios como elementos que possam apontar uma questão de ordem pública, com mais objetividade e clareza, existem situações concretas que podem conduzir à desconstituição da exigência independentemente da análise das demais questões meritórias pela autoridade julgadora que são consideradas como matéria de ordem pública.
>
> Nesse sentido, verifica-se que o Código de Processo Civil – Lei nº 13.105/2015, cuja aplicação no processo administrativo fiscal é supletiva e subsidiária, nos termos do seu art. 15[4], prevê situações em que o juiz pode conhecer de ofício, independente de ter sido ultrapassado o momento processual próprio, como é o caso de nulidade de atos, conforme dispõe o art. 178 daquele código processual, *verbis*:
>
> > Art. 278. **A nulidade dos atos deve ser alegada na primeira oportunidade** em que couber à parte falar nos autos, **sob pena de preclusão**.
> >
> > Parágrafo único. **Não se aplica o disposto no caput às nulidades que o juiz deva decretar de ofício**, nem prevalece a preclusão provando a parte legítimo impedimento. (g.n)
>
> O CPC/2015, dispõe em seu art. 337 um rol de matérias que o juiz poderá conhecer de ofício, ainda que não suscitada pelo réu da ação em sua defesa, *verbis*:
>
> > Art. 337. Incumbe ao réu, antes de discutir o mérito, alegar:
> >
> > I - **inexistência ou nulidade da citação**;
> >
> > II - **incompetência absoluta** e relativa;
> >
> > III - incorreção do valor da causa;
> >
> > IV - inépcia da petição inicial;
> >
> > V - **perempção**;
> >
> > VI - **litispendência**;
> >
> > VII - **coisa julgada**;
> >
> > VIII - **conexão**;
> >
> > IX - **incapacidade da parte, defeito de representação ou falta de autorização**;
> >
> > X - convenção de arbitragem;
> >
> > XI - **ausência de legitimidade ou de interesse processual**;
> >
> > XII - falta de caução ou de outra prestação que a lei exige como preliminar;
> >
> > XIII - indevida concessão do benefício de gratuidade de justiça.

[3] Participaram do julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente).
No mérito, por maioria de votos, acordaram em da provimento parcial ao recurso para afastar a tese de caracterização de matéria de ordem pública no caso concreto, sem modificação do entendimento de mérito dado à matéria pelo acórdão recorrido, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Andréa Duek Simantob.

[4] Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

Original

> [...]
>
> § 5º Excetuadas a convenção de arbitragem e a incompetência relativa, **o juiz conhecerá de ofício das matérias enumeradas neste artigo.** (g.n)

O Código de Processo Civil aponta, ainda, em seu art. 332 uma série de matérias que podem conduzir o juiz, de ofício, a julgar liminarmente improcedente o pedido, independentemente da citação da parte adversa, ou seja, de ofício, *verbis*:

> Art. 332. Nas causas que dispensem a fase instrutória, **o juiz, independentemente da citação do réu, julgará liminarmente improcedente o pedido que contrariar**:
>
> I - **enunciado de súmula do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça**;
>
> II - **acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos repetitivos**;
>
> III - entendimento firmado em incidente de resolução de demandas repetitivas ou de assunção de competência;
>
> IV - enunciado de súmula de tribunal de justiça sobre direito local.
>
> § 1º O juiz também poderá julgar liminarmente improcedente o pedido se verificar, desde logo, a ocorrência de **decadência ou de prescrição**.

[...](g.n)

Nesse diapasão, e tendo como referência o estatuto processual civil, entendo que o reconhecimento de insubsistência do ato em face da aplicação de dispositivo de lei declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal e nas demais hipóteses previstas no art. 62, § 1º do Regimento Interno do CARF – Ricarf[5] que reproduz o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972[6], pode ser feito pelo julgador independente da provocação da parte.

---

[5] Art. 62. [...]
§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:
I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)
II - que fundamente crédito tributário objeto de:
a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)
c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;
d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e
e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)
§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

[6] Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

Original

Ora, se a lei ou ato normativo cuja validade já foi afastada, posteriormente, pelo próprio ente tributante e/ou teve reconhecida sua invalidade pelos tribunais competentes, nas formas previstas no regimento interno do próprio órgão, não faz sentido a manutenção de ato praticado sob tal fundamento, devendo ser extirpado desde logo pela autoridade julgadora, inclusive de ofício, quando ausente a provocação da parte no momento processual oportuno, sem que se configure um julgamento *extra-petita*.

O mesmo entendimento me parece ser válido no caso de aplicação de Súmula do CARF, cuja observância é obrigatória por parte dos conselheiros, nos termos do art. 72 do RICARF, *verbis*:

> Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula **de observância obrigatória pelos membros do CARF**.

Ora, a edição de súmulas pelo CARF visa justamente uniformizar a jurisprudência do CARF, pondo fim aos litígios existentes e evitando a instauração de novos litígios quanto à matérias pacificadas.

Se o tribunal administrativo já consolidou um entendimento uniforme, por meio de súmula, que obriga os seus membros a aplicá-la sob pena de perda de mandato, o corolário que se impõe é de que sua aplicação é questão de ordem pública, posto que revela-se sem sentido o prolongamento da demanda em esfera judicial, com os custos inerentes para a Fazenda Pública e para o contribuinte, de um questão que já poderia ser solucionada em sede de revisão administrativa.

Como já observado, não existe definição no PAF quanto a matérias que podem ser conhecidas de ofício pelo julgador, embora este indique que são nulos atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa (art. 59), nulidades que a meu ver podem ser reconhecidas de ofício pelo julgador, na esteira do que foi analisado anteriormente.

Feitas estas digressões, volto ao caso concreto para observar que, não obstante o entendimento na questão de mérito, conhecida de ofício pelo colegiado *a quo*, esteja em consonância com aquele consolidado pela Súmula CARF nº 105[7], que trata da aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício, esta ainda não havia sido editada quando da apreciação do recurso voluntário, em 1º de fevereiro de 2012.

Destarte, tratava-se de matéria controversa no âmbito das turmas do CARF, ainda que já houvessem pronunciamentos respeitáveis, inclusive desta 1ª Turma da CSRF, quanto à não aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício.

Note-se que não se poder-se-ia imputar ao lançamento realizado pela autoridade fiscal uma afronta a legalidade, posto que amparado em disposição literal e objetiva de lei, a despeito das interpretações que vieram a ser dadas após o início de sua vigência.

Desta feita, não vislumbro a possibilidade de invocação, à época do julgamento, da questão de ordem pública que justificasse o seu conhecimento pelo colegiado *a quo*, seja por provocação extemporânea, seja de ofício, posto que é incontroverso nos autos

---

§ 6o O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[7] A Súmula CARF nº 105 foi aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 08/12/2014.

Original

> que a matéria jamais havia sido questionada na impugnação e recursos apresentados, estando preclusa, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972.
>
> Não obstante tudo quanto foi assinalado até aqui, é certo que o provimento do recurso especial fazendário a esta altura conspiraria contra o próprio interesse da Fazenda Pública, dado que o restabelecimento da multa isolada, pleiteado pela PFN, e o consequente prosseguimento da cobrança na esfera judicial está fadado a um único desfecho, qual seja o cancelamento da exigência, tendo em vista o entendimento sumulado pela própria administração tributária.
>
> Igualmente inócua seria a devolução ao colegiado *a quo*, para que aquele repetisse o seu pronunciamento anterior e, obrigatoriamente, aplicasse a súmula, agora já editada, adotando os mesmos pressupostos.
>
> São as vicissitudes do processo, decorrentes de seu prolongamento no tempo, que está sujeito a circunstâncias que, por vezes, podem levar a resultados contraditórios.
>
> Assim, ainda que por via transversa ou incidental, o entendimento de mérito do colegiado recorrido não merece reforma.
>
> Por outro lado, revela-se importante sob o aspecto processual, inclusive quanto ao repositório jurisprudencial deste conselho, com vistas à futuras interposições de recurso especial, a reforma do acórdão recorrido com relação à ocorrência de matéria de ordem pública na situação examinada, que justificasse o conhecimento de ofício da matéria pelo colegiado que, como analisado no conhecimento deste recurso, trata-se de matéria autônoma.
>
> Ante ao exposto, voto por conhecer do recurso especial e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento com vistas a afastar a tese de caracterização de matéria de ordem pública no caso concreto, sem modificação do entendimento de mérito dado à matéria pelo acórdão recorrido.

A diferença no presente caso é que a Súmula CARF nº 105 já estava vigente e, portanto, seria aplicável por ocasião do julgamento do recurso voluntário se fosse este o fundamento para o conhecimento da matéria como de ordem pública, não obstante a mesma encontrar-se preclusa.

Ocorre que, como visto o fundamento acolhido pelo colegiado *a quo*, por força do disposto no art. 19-E da Lei da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, foi o de que a aplicação de penalidades, em qualquer caso, constitui-se matéria de ordem pública, com o que não concordou a maioria deste colegiado.

Não obstante, também neste caso, é certo que o provimento do recurso especial fazendário a esta altura conspiraria contra o próprio interesse da Fazenda Pública, dado que o restabelecimento da multa isolada, pleiteado pela PFN, e o consequente prosseguimento da cobrança na esfera judicial está fadado ao cancelamento, tendo em vista o entendimento sumulado pela própria administração tributária.

Assim, ainda que por via transversa ou incidental, o entendimento de mérito do colegiado recorrido não merece reforma.

Por outro lado, revela-se importante sob o aspecto processual, inclusive quanto ao repositório jurisprudencial deste conselho, com vistas à futuras interposições de recurso especial, a reforma do acórdão recorrido quanto aos fundamentos para o reconhecimento de matéria de ordem pública na situação examinada, que justificou o conhecimento de ofício da matéria pelo colegiado *a quo*.

Assim, o presente voto é no sentido de afastar o fundamento adotado no acórdão recorrido de que a aplicação de penalidades, em qualquer caso, constitui-se matéria de ordem

Original

pública e, por isto, afastaria a ocorrência de preclusão, que poderia ser conhecida a qualquer tempo pelo julgador.

Ante ao exposto, voto por conhecer do recurso especial e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento com vistas a afastar a tese de caracterização de matéria de ordem pública no caso concreto, sem modificação do entendimento de mérito dado à matéria pelo acórdão recorrido.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Original

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A PGFN questiona o acórdão recorrido no ponto em que exonerou as multas isoladas aplicadas por falta de recolhimento de estimativas nos anos-calendário 2004 e 2005.

A autoridade lançadora apurou IRPJ não recolhido no ajuste anual de 2004 e 2005 no montante principal total de 75.326,56, e CSLL no ajuste anual de 2004 no valor de R$ 6.170,42. Além de exigir estes tributos com acréscimo de multa proporcional de 75%, lançou também multas isoladas de R$ 294,25 e 8,33, respectivamente, relativamente a estimativas de IRPJ não recolhida em novembro/2005 e de CSLL em outubro/2004. As apurações decorreram da insuficiência de recolhimento/parcelamento/declaração dos débitos apurados, a partir do que informado em DIPJ.

A autoridade julgadora de 1ª instância manteve as exigências referentes aos tributos devidos no ajuste anual e, relativamente às multas isoladas, observou que:

> Por fim, quanto à multa isolada do IRPJ no valor de R$ 294,25 — por falta de pagamento do imposto estimativa mensal - também mantém-se a infração. Inclusive, essa infração sequer foi impugnada. Sendo matéria não impugnada o respectivo crédito tributário está definitivamente constituído na esfera administrativa, não cabendo mais recurso, nessa parte. A unidade de origem deverá separar esse crédito tributário em autos apartados, para imediata cobrança.
>
> [...]
>
> Por fim, quanto à multa isolada da CSLI, no valor de R$ 8,33 (PA 31/10/2004) por falta de pagamento da CSLL estimativa mensal – também - mantém-se a infração. Inclusive, essa infração sequer foi impugnada. Sendo matéria não impugnada o respectivo crédito tributário está definitivamente constituído na esfera administrativa, não cabendo mais recurso, nessa parte. A unidade de origem deverá separar esse crédito tributário em autos apartados, para imediata cobrança.

Embora determinada a apartação de tais créditos tributários, eles foram mantidos sob controle nestes autos, com exigibilidade suspensa em razão do recurso voluntário, conforme e-fls. 1002/1004.

No acórdão recorrido, não prevaleceu o voto do relator do acórdão recorrido, Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, nos seguintes termos:

> 33. Alega a recorrente que que a multa isolada ofende aos ditames da razoabilidade, proporcionalidade do ato administrativo e viola o princípio da individualização da pena, previsto no art. 5°, inciso XLVI, da CF/88, razão pela qual deve ser anulada.
>
> 34. Nos termos dos arts. 14 e 17 do Decreto 70.235, de 1972, a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento e considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Nesse sentido, em não havendo impugnação da matéria tem-se a preclusão.
>
> 35. É o caso. Conforme observado pela r. decisão de primeira instância, a multa isolada não foi impugnada. Portanto, por se tratar de matéria preclusa, não conheço do recurso voluntário em relação à matéria.
>
> 36. Por fim, quanto aos valores compensados em DCOMP, os quais também foram declarados em DCTF, tais valores foram considerados pela fiscalização; portanto, não há controvérsia em relação a esse ponto.

Original

Em razão do empate no julgamento, a decisão do Colegiado foi orientada pelo voto da ex-Conselheira Gisele Barra Bossa que, depois de reiterar seu entendimento no sentido *de que a imputação de penalidades tributárias é matéria de ordem pública*, permitindo-se seu conhecimento de ofício, e de referir princípios que regem a Administração Pública, consignou que:

> 8. Logo, ainda que não tenha sido impugnada a multa isolada e só trazida a matéria em sede de Recurso Voluntário, deve ser afastado o efeito da preclusão e cabe seu conhecimento ex officio.
>
> 9. Em concreto, a douta autoridade fiscal considerou que as multas de ofício e isoladas não decorrem da mesma infração e, portanto, não configuram *bis in idem*. Em face de dois ilícitos distintos, estaria correta a aplicação das multas conjuntamente. Entretanto, tal entendimento não deve prevalecer.
>
> 10. *In casu*, por mais que seja aplicável a multa de ofício em virtude das diferenças aqui apuradas e mantidas em parte por essa C. Turma, mostra-se descabida a aplicação de multa isolada de forma concomitante, conforme pretendem as autoridades fiscais, com fundamento no artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996 (redação dada pela Lei nº 11.488/2007). Vejamos:
>
> [...]
>
> 11. Por mais que a redação original do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996 tenha sofrido alterações ao longo do tempo, estas não foram capazes de afastar a aplicação da Súmula CARF nº 105. Vejamos:
>
> [...]
>
> 12. As alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/07, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base imponível ao tributo devido no ajuste anual.
>
> 13. A própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351/07, limitou-se a esclarecer que a alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, efetuada pelo artigo 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.
>
> 14. E, caso se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, subsiste o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importa o afastamento da penalidade menos gravosa.
>
> [...]
>
> 16. Não há dúvidas de que a infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Logo, descabida a aplicação concomitante de multa de ofício e multa isolada.
>
> 17. Diante das razões aqui expostas, voto no sentido de reconhecer integralmente o recurso voluntário, para afastar a multa isolada por concomitância.

Assim, embora sob o suposto de que as multas isoladas foram exigidas concomitantemente com a multa proporcional aplicada sobre o ajuste anual de 2004, o voto condutor do acórdão recorrido não afirmou a exoneração da multa isolada por aplicação da

Original

Súmula CARF nº 105, mas sim sob o fundamento de que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430/96 a partir da Medida Provisória nº 351/2007 não impediriam a aplicação do entendimento sumulado, de onde se infere que o julgado teria como pressuposto a concomitância no período não mais sob a vigência da redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96, referido naquele enunciado sumular.

Considerando que *inobstante o contribuinte não tenha impugnado a multa isolada, o acórdão recorrido decidiu tratar da matéria por considera-la de ordem pública*, a PGFN suscitou dissídio jurisprudencial em face do paradigma nº 9303-008.207.

Recentemente referido paradigma foi admitido para caracterização de divergência em face de outro julgado da 1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, analisada no Acórdão nº 9101-005.943. No paradigma nº 9303-008.207, de fato, foi dado provimento a recurso especial a PGFN que questionou a exclusão de qualificação da multa de ofício não impugnada pelo sujeito passivo. O voto condutor do paradigma claramente evidencia que solução diferente seria adotada por aquele Colegiado caso estivesse frente ao caso dos autos:

> Do exame dos autos, mais especificamente da impugnação e do recurso voluntário, verifica-se que, em momento algum, o contribuinte questionou o lançamento e a exigência da multa de ofício.
>
> No entanto, o Colegiado da Câmara Baixa, tomou conhecimento, de ofício, do seu lançamento, sob o entendimento de que tal penalidade constitui matéria de ordem pública e, no mérito, decidiu pela sua exclusão do crédito tributário lançado e exigido, sob o fundamento de que "Não há previsão de qualquer multa sobre a compensação não homologada, quando não caracterizados fatos previstos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64".
>
> No presente caso, entendo que a aplicação da multa agravada no lançamento de ofício não constitui matéria de ordem pública. O conceito de ordem pública não está previsto em quaisquer diplomas legais. Assim, trata-se de um conceito subjetivo.
>
> Na esfera administrativa, as decisões sobre o lançamentos de multas de ofício, são no sentido de que tal matéria não constitui questão de ordem pública e deve ser expressamente questionada no respectivo recurso voluntário, conforme provam as ementas dos julgados reproduzidas, a seguir:
>
> [...]
>
> Dessa forma, ainda que se considere que o lançamento da multa de oficio constitui matéria de ordem pública, seu julgamento na Câmara Baixa somente poderia ter sido realizado, se tivesse sido expressamente questionada no recurso voluntário. Como essa matéria não foi impugnada, ocorreu a preclusão temporal do direito do contribuinte.
>
> Em face do exposto, DOU PROVIMENTO ao recursos especial da Fazenda Nacional.

É certo que o acórdão recorrido tratou de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mas, embora referindo sua concomitância com a multa proporcional, e mencionando a Súmula CARF nº 105, não foi a jurisprudência pacificada neste enunciado que motivou o conhecimento de ofício da matéria e o afastamento da penalidade, e sim o entendimento de penalidade caracterizar matéria de ordem pública conhecível de ofício. Assim, o fundamento do acórdão recorrido conflita diretamente com a orientação que resultou no provimento do recurso especial da PGFN no paradigma.

A dessemelhança existente entre os casos comparados, portanto, não foi determinante para a decisão do acórdão recorrido, razão pela qual a divergência jurisprudencial resta caracterizada e o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO.

Original

No mérito, em princípio seria aqui aplicável o mesmo entendimento expresso por esta Conselheira no voto vencedor do referido Acórdão nº 9101-005.943[8]:

> O I. Relator restou vencido em sua proposta de provimento parcial ao recurso especial da PGFN. A maioria do Colegiado compreendeu que não só a responsabilidade tributária deveria ser restabelecida, como também o agravamento e a qualificação da multa de ofício, exonerados no acórdão recorrido apesar da ausência de questionamento pelo sujeito passivo.
>
> De fato, constata-se no acórdão de impugnação que, desde o exame pela autoridade julgadora de 1ª instância, restou declarado como não impugnado o *mérito da aplicação das multas qualificada e agravada*. Para além disso, está consignado na referida decisão que apenas a Contribuinte apresentou impugnação, não se manifestando o responsável Alberto Nacle Hamuche. O exame da impugnação, inclusive, confirma que nada foi alegado nem mesma pela Contribuinte acerca da responsabilidade assim imputada, muito embora o voto condutor da decisão de 1ª instância veicule argumentos para validar este procedimento.
>
> Em recurso voluntário, interposto apenas pela Contribuinte, foram reiterados os argumentos deduzidos em impugnação e arguída a nulidade do lançamento por impossibilidade de conferência das *bases de cálculo estabelecidas no Auto de Infração*.
>
> No acórdão recorrido, contudo, foi dado provimento parcial ao recurso voluntário, incialmente *apenas para afastar o agravamento da multa de ofício, reduzindo-a de 225% para 150%*, mas no exame dos embargos opostos pela PGFN, foi retificado *erro material no dispositivo quanto ao percentual da multa mantido, devendo ser reduzida de 225% para 75%, bem como para confirmar a exclusão da responsabilidade tributária do Sr. Alberto Nacle Hamuche*. Além disso, a PGFN questionou a atuação de ofício do colegiado, e essa ação foi confirmada na resposta aos embargos, sob o fundamento de *questões de ordem pública podem ser conhecidas em qualquer fase processual, inclusive de ofício e exclusivamente pela 2ª instância*.
>
> Como bem concluiu o I. Relator, a apreciação de ofício da responsabilidade tributária no âmbito de julgamento de recurso voluntário interposto apenas pela Contribuinte resulta em inobservância indireta da Súmula CARF nº 172, segundo a qual *a pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.*
>
> Contudo, a exoneração do agravamento e da qualificação da penalidade, na ausência de questionamento do sujeito passivo, também encontra óbice na legislação processual administrativa.
>
> Este Colegiado já teve a oportunidade de manifestar-se contrariamente a providência desta espécie com a edição do Acórdão nº 9101-005.540[9], de cujo voto condutor, de lavra da Conselheira Andréa Duek Simantob, extrai-se:
>
> > Ousei divergir do i. Relator, cuja tese que passarei a esposar restou vencedora, no âmbito deste julgado, pelo simples fato de, ao se observar o exposto no relatório

[8] Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Lívia De Carli Germano e Caio Cesar Nader Quintella. Ausente o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

[9] Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente), e divergiram na matéria os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella (relator), Lívia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

Original

contido no acórdão nº 1201-002.979, verifica-se que o contribuinte, **nada questionou acerca da penalidade que lhe foi imputada no lançamento**.

Desde a impugnação, aliás, ele não traz qualquer questionamento quanto à multa agravada, tanto que **a DRJ sequer menciona esse fato em sua decisão**.

Na verdade, o contribuinte arguiu na impugnação vícios no procedimento fiscal que teriam resultado em cerceamento ao seu direito de defesa, e a questionar pontos específicos da apuração dos valores lançados.

Em consequência, a autoridade julgadora de 1ª instância, para declarar a parcial procedência do lançamento, refutou a arguição de nulidade do lançamento e reconheceu a existência de erro na determinação dos valores lançados em março/2004.

Já o Colegiado *a quo*, manifestou-se acerca do agravamento da penalidade, quando, **em nenhum momento, essa contestação, por meio da impugnação**, que instaura a fase litigiosa do procedimento, foi aventada pelo contribuinte, e mais, repito, **nem na impugnação ou mesmo no seu recurso voluntário**.

Fato é que esta matéria, portanto, **estava fora dos limites da lide**; ou seja, **excluída do contraditório, desde o tempo da apresentação da impugnação**.

Mas mesmo assim, pronunciou-se o Colegiado "a quo", *in verbis*

> II. Da Impossibilidade de Exigência da Multa Agravada
>
> 51. A douta autoridade fiscal fundamentou o agravamento da multa de acordo com as seguintes razões:
>
> > "Tendo em vista o não atendimento ao TERMO DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL, lavramos, em 12/09/2006, o TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL No 1 (cuja ciência se deu em 18/09/2006) reiterando o solicitado no referido TERMO DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL. Neste período, chegou-nos correspondência expedida pelo contribuinte e datada de 25/08/2006, apresentando vários esclarecimentos solicitados, porém, sem colocar os referidos extratos bancários à disposição da fiscalização.
> >
> > Por mais uma vez, - TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL N° 2, em 19/10/2006 — foi renovado o pedido de apresentação dos extratos. Finalmente, em 18/10/2006, foi recepcionada a documentação requerida. Entretanto, os extratos com a movimentação financeira continham irregularidades (TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL No 1), sem que o fiscalizado mencionasse qualquer justificativa. O atendimento insatisfatório diante do largo prazo dispensado para fazê-lo era injustificável."
>
> 52. Por considerar que o atendimento parcial por si só já afasta a aplicação da multa agravada, acolho o pedido da Recorrente.

A PGFN, porém, bem observou que não havia pedido neste sentido em recurso voluntário, e **embargou o acórdão recorrido acerca da omissão *quanto à inexistência de pressupostos a permitirem a apreciação do agravamento da multa***.

Em sede de embargos, a resposta da relatora à questão oposta nesta sede pela PGFN, foi no sentido de que a matéria imputação de penalidades seria de ordem pública e, portanto, não haveria necessidade segundo o artigo 342 do CPC 2015 de contestação, bastando, portanto, conhece-la de ofício.

Quanto ao conhecimento, entendo restar caracterizado o dissídio jurisprudencial, pois o paradigma trata das mesmas matérias levantadas pela PGFN no seu especial, conforme exposto no acórdão 9303-008.207, apresentado como paradigma.

Original

Por seu turno, antes de ingressarmos na discussão acerca de o tema multa agravada ser ou não matéria de ordem pública, temos uma questão prévia, uma preliminar, processual, que se situa nos limites do Decreto 70.235/1972, acerca da **instauração do litígio quando da impugnação**, o que, **caso for constatado, nos impede de prosseguir no exame de mérito**.

Ora, a questão aqui não é avaliar documentos juntados pelo contribuinte após a impugnação, muito menos analisar argumentos deduzidos neste âmbito. O cerne da discussão é a **ausência de defesa em relação à matéria objeto do lançamento**.

A preclusão persistiu desde a DRJ e continuou no percurso do processo para o CARF.

O contribuinte **permaneceu inerte** por completo e este é o ponto.

Adentrar na matéria se a penalidade agravada é ou não de ordem pública é secundário a esta preliminar que cunho processual acerca da não impugnação à DRJ e não interposição de recurso voluntário sobre a penalidade aplicada à exigência consubstanciada no auto de infração.

Em recente acórdão de minha relatoria (9101-005.493) tratamos desta questão, cujo julgamento foi unânime e trechos do citado acórdão.

> *MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. INEXISTÊNCIA DE LITÍGIO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO EM SEDE RECURSAL.*
>
> *O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido especificamente indicada ao debate. Nos termos do art. 18 da Lei nº 13.105/2015 (CPC), ninguém pode pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria nova não apresentada por ocasião da impugnação ou manifestação de inconformidade, e, menos ainda, de ofício. Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão em relação ao tema (responsabilidade solidária).*
>
> O presente caso não trata de preclusão para a apresentação de provas, questão acerca da qual existe alguma controvérsia maior no âmbito administrativo, e sim sobre a preclusão quanto à contestação de ***matéria***.
>
> Vale dizer que, a **matéria** que **não foi objeto de impugnação nos autos do processo, em nenhum momento**, é a atribuição de ***responsabilidade solidária ao Sr. Márcio Brito Estevam***.
>
> O Decreto nº 70.235/1972, diploma com *status* de lei, que rege o processo administrativo fiscal, é bastante claro a respeito do ponto aqui controverso:
>
> "**Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento**.
>
> **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)

Original

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)

Ao não apresentar impugnação em seu nome, o Sr. Márcio Brito Estevam fez com que não se instaurasse o litígio com relação à atribuição de responsabilidade à sua pessoa.

Assim, o litígio prosseguiu apenas no tocante ao *crédito tributário em si* (o que poderia eventualmente favorecer o Sr. Márcio Brito Estevam, na medida em que o crédito viesse a ser reduzido ou cancelado, o que não ocorreu) e à *responsabilidade dos dois únicos sujeitos passivos solidários que apresentaram contestação*.

Ainda que alguma outra parte no processo tivesse intentado defender o afastamento da responsabilidade tributária do Sr. Márcio Brito Estevam (o que, ressalte-se, *sequer de fato ocorreu nos autos*), ainda assim esta parte da defesa eventualmente apresentada pelas outras partes não surtiria efeito algum, pois é cediço que, nos termos do art. 18 do Código de Processo Civil – CPC (Lei nº 13.105/2015), *"Ninguém poderá pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico"*.

Além de inexistir tal autorização no ordenamento jurídico para que o direito do Sr. Márcio Brito Estevam viesse a ser pleiteado, no caso dos autos, pelos demais sujeitos passivos, o fato é que, de qualquer sorte, conforme dito, tal fato sequer ocorreu, pois em momento algum o contribuinte ou os outros dois responsáveis solidários que recorreram fizeram qualquer menção, em suas defesas, à situação do Sr. Márcio Brito Estevam.

Assim, por qualquer ótica que se analise a questão, fato é que tal ***matéria*** não foi, em momento algum, parte do litígio, de sorte que se deve tê-la por ***preclusa*** (***não impugnada***).

Uma vez que não instaurado o litígio com relação à matéria em questão, incabível se mostra o pronunciamento, feito pelo colegiado *a quo*, a respeito do *mérito* quanto à imputação de responsabilidade tributária feita pelo fisco ao Sr. Márcio Brito Estevam.

O acórdão recorrido, porém, claramente *estendeu*, à pessoa do Sr. Márcio Brito Estevam, *os efeitos do recurso apresentado por outro dos sujeitos passivos solidários* (no caso, o Sr. Silvio César Pregnaça), consoante se verifica pelo seguinte excerto do voto do seu relator, *verbis*:

"Ademais, **a despeito de apenas um dos solidários ter contestado administrativamente a questão da responsabilidade frente ao interesse comum, esse ato, na minha singela opinião aproveita ao outro solidário que se encontra na mesma e idêntica situação**.

Portanto, acolho de ofício a exclusão da responsabilidade do Sr. Márcio, por critério de identidade com os fundamentos que adota em relação ao Sr. Silvio, quanto à falta de prova da Fazenda em apontar de forma objetiva os atos praticados por esses dois cidadãos na movimentação de contas bancárias ou realização de vendas em nome da empresa autuada."

Tal postura, contudo, entendo que não pode ser admitida à luz da legislação processual administrativa acima transcrita (a qual se mostra em sintonia também com a legislação processual civil mencionada).

O CARF possui sólida jurisprudência confirmando a preclusão das matérias não impugnadas, e a consequente impossibilidade de seu conhecimento em sede recursal.

Original

Neste sentido, relembro aqui, outro recente acórdão de minha relatoria sobre a matéria, apesar de o colegiado à época possuir outra composição, cuja ementa e dispositivo abaixo transcrevo (acórdão 9101-005.300, de 12 de janeiro de 2021):

MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO EM SEDE RECURSAL.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido especificamente indicada ao debate. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria nova não apresentada por ocasião da impugnação ou manifestação de inconformidade. Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão em relação ao tema (multa qualificada).

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Lívia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella que votaram por lhe negar provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Caio Cesar Nader Quintella. Entretanto, dentro do prazo regimental, o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella deixou de apresentá-la, razão pela qual deve ser considerada não formulada, nos termos do § 7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

De outra feita, também deve ser mencionado o precedente desta CSRF 9101-005.261, com a transcrição da ementa e dispositivo.

MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS NA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO EM SEDE RECURSAL. A PRECLUSÃO ESTÁ ATRELADA À QUESTÃO DE PROVA E NÃO RELATIVA À INSTITUTO PROCESSUAL.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido especificamente indicada ao debate. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de questões probatórias e/ou matéria nova não apresentada por ocasião da impugnação ou manifestação de inconformidade.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por maioria de votos, conhecer do recurso especial, vencida a Conselheira Andréa Duek Simantob que votou pelo não conhecimento; e (ii) no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento, vencido Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella que votou por lhe dar provimento para retorno dos autos à turma ordinária. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Andréa Duek Simantob.

Por seu turno, deve ser reformada a decisão recorrida, eis que, não deveria se pronunciar sobre matéria não impugnada a responsabilidade tributária do Sr. Márcio Brito Estevam, de sorte que, por se tratar de matéria preclusa, deve a sua responsabilidade solidária, imputada pelo fisco nos termos do art. 124, I, do CTN, ser restabelecida.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Assim, diante do fato de que houve a preclusão relativamente à matéria desde a DRJ e continuou em todo o percurso processual até o julgamento em 2ª instância no CARF, e sendo a preclusão um questão preliminar, processualmente anterior

Original

> e que apenas depois de ultrapassada pode haver a discussão acerca do seguinte, qual seja: se a multa agravada seria ou não matéria de ordem pública, entendo que a caracterização deste evento preclusivo impede o Colegiado de continuar a discussão acerca da aplicabilidade ou não da multa agravada. De se notar que a preclusão, repito, persistiu desde a DRJ e continuou no percurso do processo para o CARF, permanecendo o contribuinte **inerte** por completo, quanto a esta matéria. *(destaques do original)*

Naquela ocasião, esta Conselheira adicionou, em declaração de voto, que:

> Como bem demonstrado pelo I. Relator, a PGFN suscita divergência quanto ao conhecimento de ofício da multa agravada, bem como quanto aos fundamentos adotados para sua exoneração no acórdão recorrido.
>
> Observa-se no relatório do acórdão nº 1201-002.979 que a Contribuinte nada questionou acerca da penalidade que lhe foi imputada no lançamento. Desde a impugnação a Contribuinte se limitou à arguir vícios no procedimento fiscal que teriam resultado em cerceamento ao seu direito de defesa, e a questionar pontos específicos da apuração dos valores lançados. Em consequência, a autoridade julgadora de 1ª instância, para declarar a parcial procedência do lançamento, refutou a arguição de nulidade do lançamento e reconheceu a existência de erro na determinação dos valores lançados em março/2004. Já o Colegiado *a quo*, endossou a rejeição da arguição de nulidade, afastou alegações de decadência e prescrição trazidas apenas em recurso voluntário, e reiterou a validade material dos tributos apurados pela autoridade fiscal, para, ao final, assim se manifestar acerca do agravamento da penalidade:
>
> > II. Da Impossibilidade de Exigência da Multa Agravada
> >
> > 51. A douta autoridade fiscal fundamentou o agravamento da multa de acordo com as seguintes razões:
> >
> > > "Tendo em vista o não atendimento ao TERMO DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL, lavramos, em 12/09/2006, o TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL No 1 (cuja ciência se deu em 18/09/2006) reiterando o solicitado no referido TERMO DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL. Neste período, chegou-nos correspondência expedida pelo contribuinte e datada de 25/08/2006, apresentando vários esclarecimentos solicitados, porém, sem colocar os referidos extratos bancários à disposição da fiscalização.
> > >
> > > Por mais uma vez, - TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL N° 2, em 19/10/2006 — foi renovado o pedido de apresentação dos extratos. Finalmente, em 18/10/2006, foi recepcionada a documentação requerida. Entretanto, os extratos com a movimentação financeira continham irregularidades (TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL No 1), sem que o fiscalizado mencionasse qualquer justificativa. O atendimento insatisfatório diante do largo prazo dispensado para fazê-lo era injustificável."
> >
> > 52. Por considerar que o atendimento parcial por si só já afasta a aplicação da multa agravada, acolho o pedido da Recorrente.
>
> A PGFN, porém, bem observou que não havia pedido neste sentido em recurso voluntário, e embargou o acórdão recorrido acerca da omissão *quanto à inexistência de pressupostos a permitirem a apreciação do agravamento da multa*. Apreciando os embargos de declaração no Acórdão nº 1201-003.689, o Colegiado *a quo* acolheu, à unanimidade, o voto da Conselheira Relatora Gisele Barra Bossa, nos seguintes termos:
>
> > 7. De fato, *in casu*, não houve contestação específica acerca do agravamento da multa. Contudo, **essa relatoria considera, conforme manifestado em outras oportunidades, que a imputação de penalidades são matérias de ordem pública**. E, assim sendo, podem ser

Original

reconhecidas de ofício pelo julgador administrativo, inclusive à luz do artigo 342, incisos II e III, do CPC/2015, *verbis*:

> Art. 342. Depois da contestação, só é lícito ao réu deduzir novas alegações quando:
>
> I - relativas a direito ou a fato superveniente;
>
> **II - competir ao juiz conhecer delas de ofício**;
>
> **III - por expressa autorização legal, puderem ser formuladas em qualquer tempo e grau de jurisdição.**
>
> (Destaques acrescidos)

8. Quando da apreciação desse tópico, em homenagem ao princípio da verdade material, essa relatoria cuidou de verificar se estavam presentes os pressupostos legais para aplicação do agravamento da multa. Confira-se:

[...]

Contudo, essa relatoria equivocou-se ao registrar o acolhimento do pedido da então Recorrente **ao invés de fundamentar o afastamento *ex officio* da penalidade, por tratar-se de matéria de ordem pública** e diante da ausência de tal pleito.

10. Sobre a temática em questão, vale citar trechos do voto da Conselheira Relatora Semíramis de Oliveira Duro, constantes do r. Acórdão nº 3301004.787, de 23/07/2018:

> A rigor, **a aplicação de penalidades tributárias são matérias de ordem pública, pois, o Estado não pode punir indevidamente os administrados, por imperativo do art. 37, caput, da CF/88 e art. 2º, parágrafo único, I, VI e IX da Lei nº 9.784/99**.
>
> As questões de ordem pública são aquelas que condicionam a legitimidade do próprio exercício de atividade administrativa. Por isso, **não precluem e podem, a qualquer tempo, ser objeto de exame, em qualquer fase do processo e em qualquer grau de jurisdição, sendo passíveis de reconhecimento de ofício pelo julgador, nos termos do art. 303, II e III do CPC/73 e, 342, II e III do CPC/2015**.
>
> **A aplicação de penalidade, sendo matéria de ordem pública, integra a lide de forma implícita, razão pela qual sua inclusão *ex officio*, pelo julgador, não caracteriza julgamento extra ou ultra petita, hipótese em que prescindível o princípio da congruência entre o pedido e a decisão**.
>
> O CARF já se manifestou nesse sentido, veja-se:
>
> > *"MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APLICAÇÃO DA MULTA DE PENALIDADE.*
> >
> > *APRECIAÇÃO DE OFÍCIO. As matérias de ordem pública podem ser suscitadas pelo colegiado e apreciadas de ofício, ou seja, mesmo que não tenha sido objeto do recurso voluntário. Isso se aplica à exigência de penalidades, dentre elas a multa de oficio isolada por falta de recolhimento do tributo por estimativa, que foi lançada em concomitância com a multa de oficio proporcional sobre o tributo devido no ano-calendário. Embargos conhecidos e rejeitados. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acórdão nº 1402000.246, julg. 04/08/2010."* (destaques acrescidos)

Original

> 11. Não há dúvidas que tolerar a indevida aplicação de penalidades é o mesmo que ignorar os próprios princípios que regem a administração pública.
>
> 12. Vejam, não foi por acaso que a Constituição atribuiu grande importância ao princípio da moralidade administrativa. Além da sua aplicação residual quando nenhum outro princípio específico constante do artigo 37, da CF/88[1] for cabível, há várias situações que a lei maior se preocupou com padrões de conduta.
>
> 13. E, nesse sentido, vale citar a adoção de procedimentos capazes de afastar atos administrativos que destoem do padrão de conduta juridicamente desejado, bem como a instituição de mecanismos de controle da atividade administrativa, sendo certo que tais princípios não podem ser relativizados pelo Poder Executivo, tampouco por essa julgadora administrativa.
>
> 14. Ressalte-se que, também no âmbito infraconstitucional, o legislador cuidou de garantir o cumprimento de tais valores. Confira-se:
>
> > Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos **princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência**.
> >
> > Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:
> >
> > I - atuação **conforme a lei** e o Direito;
> >
> > [...]
> >
> > VI - adequação entre meios e fins, **vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público**;
> >
> > [...]
> >
> > IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar **adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados**; (destaques acrescidos)
>
> 15. Por fim, essa relatoria, quando da redação da ementa, fez menção à inteligência da Súmula CARF nº 96[2], que acaba por reforçar o não cabimento da multa agravada em concreto. *(destaques do original)*

Os fundamentos do paradigma nº 9303-008.207, porém, bem demonstram que penalidades não constituem matéria de ordem pública:

> Do exame dos autos, mais especificamente da impugnação e do recurso voluntário, verifica-se que, em momento algum, o contribuinte questionou o lançamento e a exigência da multa de ofício.
>
> No entanto, o Colegiado da Câmara Baixa, tomou conhecimento, de ofício, do seu lançamento, sob o entendimento de que tal penalidade constitui matéria de ordem pública e, no mérito, decidiu pela sua exclusão do crédito tributário lançado e exigido, sob o fundamento de que ***"Não há previsão de qualquer multa sobre a compensação não homologada, quando não caracterizados fatos previstos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64"***.
>
> No presente caso, entendo que a aplicação da multa agravada no lançamento de ofício não constitui matéria de ordem pública. O conceito de ordem pública não está previsto em quaisquer diplomas legais. Assim, trata-se de um conceito subjetivo.

Original

Na esfera administrativa, as decisões sobre o lançamentos de multas de ofício, são no sentido de que tal matéria não constitui questão de ordem pública e deve ser expressamente questionada no respectivo recurso voluntário, conforme provam as ementas dos julgados reproduzidas, a seguir:

> *- Acórdão n° 103-23.532:*
>
> *"Assunto: Processo Administrativo Fiscal*
>
> *Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003*
>
> *MULTA AGRAVADA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.*
>
> *Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo sujeito passivo, constituindo-se definitivamente o crédito tributário a ela referente.(...)."*
>
> *- Acórdão nº 2301005.593; Assunto: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.*
>
> *PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO ALEGADA NA IMPUGNAÇÃO QUE INSTAUROU O LITÍGIO.*
>
> *O contencioso administrativo fiscal instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido alegada, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.*
>
> *Assim, quando a matéria não for contestada, não há como instaurar a fase litigiosa processual, conforme impõe o artigo 14 do Decreto Lei 70.235/72, configurando, portanto, a preclusão consumativa processual. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não apresentada por ocasião da impugnação ou manifestação de inconformidade. Nessas circunstâncias, não se pode conhecer das razões de mérito contidas no recurso voluntário naquilo que não foi expressamente alegado, que fica limitado à contrariedade dos demais pontos do recurso, salvo casos específicos a exemplo de matérias de ordem pública.*
>
> *Acordam os membros do colegiado, por unanimidade devotos, acolher os embargos com efeitos infringentes para, sanando os vícios apontados no Acórdão nº 2803003.906, de 03/12/2014, retificar o seu dispositivo,* ***a fim de que conste o não conhecimento da matéria relativa à multa, não impugnada em sede de primeira instância****, em face da preclusão consumativa, nos termos do voto do relator." (destaque não original).*

O julgamento de lançamento de multa de ofício, inclusive agravada, é rotina nesta fase recursal, conforme provam as ementas transcritas a seguir:

> *- Acórdão nº 9303-006.930:*
>
> *"ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA*
>
> *Ano-calendário:2007*
>
> *MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.*
>
> *A falta de atendimento, no prazo fixado, das intimações para prestar esclarecimentos e/ ou para apresentar os arquivos solicitados pela autoridade fiscal, sujeita o contribuinte à multa de ofício agravada, no percentual de 112,0% do crédito tributário lançado e exigido."*
>
> *- Acórdão nº 9303-006.880:*

Original

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS- IPI

Período de apuração:01/01/2005a31/12/2008

MULTA AGRAVADA. 112,5%. ATRASO NO ATENDIMENTO A INTIMAÇÕES.CABIMENTO.

Deve ser mantido o agravamento pela metade da multa de ofício quando constatado que o contribuinte no caso concreto, reiteradamente valese de conduta de procrastinação no cumprimento das intimações para prestação de informações e apresentação de documentos."

Também na esfera judicial, a jurisprudência moderna vem decidindo que as matérias, ainda que de ordem pública, para serem apreciadas e analisadas, em Juízo, devem obrigatoriamente serem prequestionadas pelo autor, no respectivo recurso, conforme provam as ementas dos julgados do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF):

- STJ - AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL : AgRg no AREsp 95241 PR 2011/02398298:

*"**Ementa:** PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITOS FISCAIS (ISS) JULGADA PROCEDENTE. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO ART. 535 DO CPC . DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. NÃO OPOSIÇÃO DO RECURSO INTEGRATIVO CONTRA O ACÓRDÃO A QUO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 284 DO STF. PRESCRIÇÃO. INOVAÇÃO RECURSAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DE **MATÉRIA** DE **ORDEM PÚBLICA.** ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS ARTS. 131 E 436 DO CPC . DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. NÃO INCIDÊNCIA DO **TRIBUTO,** NO CASO CONCRETO, AFIRMADA PELA CORTE DE ORIGEM LASTREADA NA PROVA DOS AUTOS. SÚMULA 7/STJ. FUNDAMENTO INATACADO. SÚMULA 283 DO STF. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.*

(...).

*2. Não é possível, em Recurso Especial, analisar questões não debatidas pelo Tribunal de origem, por caracterizar inovação de fundamentos; lembrando que mesmo as chamadas questões de **ordem pública,** apreciáveis de ofício nas instâncias ordinárias, devem estar prequestionadas, a fim de viabilizar sua análise nesta Instância Especial. Precedentes da Corte Especial: AgRg nos EREsp. 1.253.389/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 02.05.2013 e AgRg nos EAg 1.330.346/RJ, Rel. Min.*

ELIANA CALMON, DJe 20.02.2013.

6. Agravo Regimental desprovido."

Supremo Tribunal Federal STF AG. REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO : AI 601767 SC

A invocação de normas de ordem pública ou social não supera deficiência recursal, como a falta de prequestionamento ou a omissão nas razões recursais (art. 317, § 1º do RISTF),

EMENTA: REPERCUSSÃO GERAL. VÍCIOS PROCESSUAIS E FORMAIS QUE IMPEDEM A REGULAR FORMAÇÃO E

Original

> *TRAMITAÇÃO DO RECURSO. PREJUÍZO DO EXAME DAS QUESTÕES DE FUNDO. INVOCAÇÃO DO DEVER DE CONHECIMENTO POR OFÍCIO DE MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA E SOCIAL. NÃO CABIMENTO NO EXAME DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. PRETENSÃO DE ANULAR A COBRANÇA DE CONTA DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. INCONTÁVEIS ARGUMENTOS. ARGUMENTO PARCIAL RELATIVO AO ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. RAZÕES DE AGRAVO QUE NÃO ATACAM FUNDAMENTO SUFICIENTE DA DECISÃO AGRAVADA. INÉPCIA.*
>
> *(...)*
>
> *2. A invocação de normas de **ordem pública** ou social não supera deficiência recursal, como a falta de prequestionamento ou a omissão do argumento nas razões recursais (art. 317 , § 1º do RISTF).*
>
> *3. As razões de agravo regimental não atacam um dos fundamentos suficientes em si para manter a decisão agravada, no sentido de que a relação mantida entre a cooperativa de eletrificação e o município resolvia-se no plano cível ou no plano administrativo, e não em termos tributários. Insistência na tese **tributária** da imunidade. Inépcia. Agravo regimental ao qual se nega provimento."*

Dessa forma, ainda que se considere que o lançamento da multa de oficio constitui matéria de ordem pública, seu julgamento na Câmara Baixa somente poderia ter sido realizado, se tivesse sido expressamente questionada no recurso voluntário. Como essa matéria não foi impugnada, ocorreu a preclusão temporal do direito do contribuinte. *(destaques do original)*

Quanto à ofensa ao princípio da moralidade e desrespeito aos valores expressos no art. 2º da Lei nº 9.784/99, indicados na resposta aos embargos de declaração aqui opostos pela PGFN, de modo a fundamentar a necessária ação da autoridade administrativa frente a *atos administrativos que destoem do padrão de conduta juridicamente desejado*, importa observar que no julgamento administrativo há dispositivos específicos definindo o âmbito da competência das autoridades julgadoras. Neste sentido foi o voto declarado por esta Conselheira no Acórdão nº 9101-005.300:

> Concordo com a I. Relatora quanto à impossibilidade de se apreciar, em sede de recurso voluntário, qualificação da penalidade que deixou de ser questionada em sede de impugnação.
>
> Apenas observo que, embora precluso o direito de defesa da Contribuinte contra esta matéria, na forma do que dispõe o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, a exigibilidade desta parcela do crédito tributário permaneceria, ainda assim, suspensa. Isto porque, como acessório da exigência principal, o questionamento desta impede o destaque e cobrança da penalidade, pois se a exigência principal for cancelada, nada será devido a título de penalidade.
>
> Faço esta ressalva em reparo do que antes consignei no voto vencedor do Acórdão nº 9101-004.599[10] quando, distinguindo matéria e argumento,

[10] Participaram do julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), André Mendes de Moura e Viviane Vidal Wagner.

Original

admiti a inovação deste em sede de recurso voluntário, no seguinte contexto:

> A Contribuinte manifestou sua inconformidade em 13/04/2010, defendendo a necessidade de prévia intimação para apresentação dos documentos faltantes ou para correção de eventual inconsistência na apuração, observando que, apesar de não intimada a tanto, apresentara a DIPJ, juntando naquele momento DIPJ retificadora entregue em 09/04/2010 (e-fls. 135/165).
>
> A autoridade julgadora de 1ª instância observou que as retenções na fonte não foram admitidas porque os rendimentos não foram oferecidos à tributação, e afirmou desnecessária a prévia intimação do sujeito passivo quando a autoridade fiscal entende suficientes as provas dos autos para formar sua convicção. Assim, declarou a improcedência da manifestação de inconformidade porque correto o procedimento adotado, descabendo a anulação do despacho decisório para nova apreciação do pedido de restituição, até porque a Contribuinte se limitou a apresentar a DIPJ retificadora, desacompanhada de qualquer explicação acerca das razões de mérito postas pela autoridade fiscal.
>
> Em recurso voluntário, a Contribuinte esclareceu que as receitas auferidas no período eram inferiores às despesas pré-operacionais e, assim, registrou-as em Ativo Diferido. Por tais razões, pediu a reforma do despacho de indeferimento do Pedido de Restituição. O Colegiado *a quo* invocou o art. 17 do Decreto nº 70.235/72 para afirmar não impugnada a matéria, e também observou que a Contribuinte não trouxe documentos que lastreassem suas alegações no recurso voluntário, documentos estes que deveriam ter sido juntados desde a impugnação, na forma do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.
>
> Neste contexto importa observar, inicialmente, que o Colegiado *a quo* aplicou impropriamente o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe:
>
> > 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)
>
> Referido dispositivo deve ser interpretado em conformidade com o art. 145 do Código Tributário Nacional - CTN, que estabelece as hipóteses de alteração de lançamento e, implicitamente, delimita a competência das autoridades administrativas em face dos diferentes contextos nos quais ela pode ser exercida:
>
> > Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:
> >
> > I - impugnação do sujeito passivo;
> >
> > II - recurso de ofício;
> >
> > III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.
>
> **Nestes termos, se a matéria não foi objeto de impugnação, a autoridade julgadora de 1ª instância não tem competência para avaliar o crédito tributário a ela vinculado e, eventualmente, alterá-lo, ainda que em favor do sujeito passivo. Matéria, assim, guarda correspondência com os motivos para exigência de parcela autônoma do crédito tributário, passível de ser destacada e destinada à cobrança, por não usufruir da**

Original

suspensão da exigibilidade conferida pela interposição do recurso administrativo, na forma do art. 151, inciso III do CTN.

Daí a impropriedade em se cogitar de matéria não impugnada quando o sujeito passivo, tendo controvertido o crédito tributário lançado – ou, no caso, o direito creditório não reconhecido – acrescenta, em seu recurso voluntário, argumentos antes não deduzidos em impugnação/manifestação de inconformidade.

É certo que o art. 16, inciso III do Decreto nº 70.235/72 determina que a impugnação mencione *os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*. Todavia, os parágrafos seguintes do referido dispositivo apenas limitam a produção posterior de provas, nos seguintes termos:

> [...]
>
> § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)
>
> a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)
>
> b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)
>
> c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)
>
> § 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)
>
> § 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)
>
> [...]

Infere-se, daí, que, em relação à matéria impugnada, o sujeito passivo pode deduzir em recurso voluntário argumentos antes não veiculados em impugnação. Apenas não lhe é permitido iniciar a discussão acerca de matéria que não foi objeto de impugnação. E, quanto às provas que sustentam aquela argumentação, admite-se a juntada de novos elementos ao recurso voluntário caso destinados a *contrapor fatos ou razões* trazidos por ocasião da decisão de 1ª instância, ou se enquadrados nas demais ressalvas do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

Mas o presente caso ainda apresenta um especificidade.

Como antes relatado, a Contribuinte aponta, apenas em recurso voluntário, que se encontrava em fase pré-operacional e, assim, suas receitas teriam sido confrontadas com as despesas pré-operacionais registradas no Ativo Diferido. Mas, embora não

Original

deduzindo argumentação neste sentido em impugnação, a DIPJ retificadora apresentada naquela ocasião distinguia-se da original justamente por agora trazer as Fichas 36A e 37A, nas quais está reproduzido o Balanço Patrimonial e evidenciada a evolução positiva do Ativo Diferido entre 2007 e 2008, com aumento do saldo de "Despesas Pré-Operacionais ou Pré-Industriais" de R$ 4.802.015,32, em 2007, para R$ 31.793.384,20, em 2008. Para além disso, a Contribuinte consignou em recurso voluntário que:

> 4. Dessa forma nos formulários da D1PJ-2009 Calendário 2008 protocolo 18.10.33.26.71-81 enviados em 21 de setembro de 2009, foram assim preenchidos; consequentemente, o rendimento não foi aposto na linha 22 Ficha 06-A bem como o custo financeiro de igual período também não foi aposto na Ficha 06-A linha 40.
>
> 5. Após o recebimento do despacho decisório n° 16306.000305/2009-63, pelo qual a autoridade administrativa entendeu que, por não estarem classificados os rendimentos no computo do Lucro Real, não era procedente o pedido de restituição, a Recorrente, embora sem incorrer na modificação da Base de cálculo fiscal, promoveu a retificação daquela DIPJ sendo reenviada no dia 09 de abril de 2010 conforme protocolo de entrega 14.78.21.54.16-60 (anexo 1) dando assim cumprimento ao solicitado pela autoridade administrativa, ou seja, passamos a refletir na Ficha 06-A, os custos das despesas financeiras do período de competência do respectivo calendário, bem *como todo o rendimento do período.* (anexo 2).

Em suma, em recurso voluntário a Contribuinte trouxe novas razões de direito, cujo prova documental produzira em manifestação de inconformidade, e que assim deixou de ser apreciada porque dissociada de qualquer argumentação neste sentido.

Neste contexto, afastada a preclusão com fundamento no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, e não se verificando as demais vedações presentes no art. 16 do Decreto nº 70.235/72, vez que a prova documental foi juntada com a manifestação de inconformidade, restam desconstituídas as justificativas do Colegiado *a quo* para não apreciar as alegações trazidas pela Contribuinte em recurso voluntário. A irregularidade cometida pela Contribuinte, ao deixar de situar a argumentação no mesmo momento da juntada da prova, apenas lhe suprime o direito de ver sua defesa também apreciada pela autoridade julgadora de 1ª instância.

Esclareça-se que a Contribuinte pede em seu recurso especial que lhe seja reconhecido, *em definitivo, o seu direito creditório, com base na prova já carreada aos autos, por meio da qual se identifica que, na fase pré-operacional, suportou retenções na fonte, em aplicações financeiras devidamente declaradas e que compõem saldo negativo plenamente restituível*. Contudo, a solução do dissídio jurisprudencial posto resulta, apenas, na afirmação de que o Colegiado a quo deveria ter apreciado o argumento deduzido em recurso voluntário, especialmente porque vinculado a prova documental juntada à manifestação de inconformidade, não competindo a esta Turma da CSRF decidir sobre o direito creditório em litígio.

Original

> Assim, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial, e determinar o retorno dos autos ao Colegiado de Origem para apreciação da argumentação que foi declarada preclusa no acórdão recorrido. *(destaquei)*

Naquela ocasião conclui que o Decreto nº 70.235/72 não veda a inovação de razões, em recurso voluntário, acerca de matéria impugnada, mas defini matéria não impugnada como a parcela do crédito tributário que, por ser exigida com fundamento em motivos não questionados, seria *passível de ser destacada e destinada à cobrança, por não usufruir da suspensão da exigibilidade conferida pela interposição do recurso administrativo, na forma do art. 151, inciso III do CTN*.

O que o presente litígio ensina é que matéria, neste contexto, não representa, necessariamente, parcela de exigibilidade autônoma, mas sim parcela exigida com fundamentos autônomos, demandando confrontação específica, em impugnação, para ser estabelecida a competência do órgão julgador de alterar o lançamento naquele ponto. Esta é a interpretação que se extrai da disciplina expressa no art. 17 do Decreto nº 70.235/72 c/c art. 145, inciso I do CTN, e também tendo em conta que o art. 16, inciso III do Decreto nº 70.235/72 determina que a impugnação mencione *os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*, a exigir que ao menos algum fundamento autônomo da matéria autuada seja discutido em impugnação para evitar que a matéria seja considerada não impugnada.

A qualificação da penalidade demanda fundamentação específica, vez que não decorre da mera falta de recolhimento e de declaração do tributo devido, e sim de circunstâncias que, no entender da autoridade fiscal, caracterizam o intuito de fraude expresso nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64[11]. Logo, se este é o requisito para formalização daquela exigência específica, também a sua caracterização como matéria impugnada demanda a apresentação de motivos de fato e de direito que infirmem este fundamento específico da acusação fiscal.

Não basta, assim, que o lançamento tenha sido impugnado para que as autoridades julgadoras tenham competência para apreciar a integralidade do crédito tributário constituído. O sujeito passivo pode, de forma expressa, impugnar parcialmente o crédito tributário pretendendo a redução da penalidade[12] na liquidação ou parcelamento em relação às

---

[11] Lei nº 9.430, de 1996, alterada pela Lei nº 11.488, de 2007:
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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
[...]
§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[12] Lei nº 8.218, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009:
Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
I – 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
II – 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Original

matérias com as quais concorda, e sobre esta parcela a autoridade julgadora não poderá se manifestar. Mas o sujeito passivo também pode apresentar impugnação que não seja expressamente parcial, e esquecer de contestar alguma parcela exigida com fundamentação autônoma, caso em que perderá o direito de fazê-lo na forma do art. 17 do Decreto nº 70.235/72. Nesta última circunstância, porém, o crédito tributário correspondente à matéria não impugnada poderá, ainda assim, permanecer com exigibilidade suspensa caso sua determinação dependa de outra matéria devidamente impugnada, quer em razão de a sistemática de apuração do tributo principal ser afetada por matéria impugnada, quer em razão de a matéria corresponder a acessórios cuja exigência é dependente da confirmação do principal lançado. Ou seja, ainda que a matéria seja autônoma e demande questionamento específico para restar impugnada, a suspensão da exigibilidade pode ser afetada pela forma como esta matéria se correlaciona com outras autuadas.

Assim, tem razão o voto condutor do acórdão recorrido quando afirma que *houve irresignação geral da recorrente*, mas apenas para fins de definição da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, dependente da apreciação dos questionamentos dirigidos à totalidade do principal lançado. Já para definição da competência da autoridade julgadora de alterar o lançamento, é indispensável que exista impugnação e, impugnação, na forma do Decreto nº 70.235/72, é estruturação argumentativa para discordância em face da matéria lançada com fundamento autônomo. Se os fundamentos da multa qualificada não são enfrentados nessa peça recursal, a alteração desta parcela do lançamento no contencioso administrativo somente pode se dar por decorrência da decisão em face das demais matérias impugnadas.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN e, em consequência, restabelecer a qualificação da penalidade.

Da mesma forma, o agravamento da penalidade pressupõe a apresentação de fundamentos específicos, distintos daqueles que motivam a exigência do crédito tributário principal e da multa de ofício básica de 75%. Indispensável, assim, que o sujeito passivo deduza motivos de fato e de direito que confrontem aquela acusação, para que a matéria seja tida por impugnada e as autoridades julgadoras tenham competência para analisar seu mérito.

Esclareça-se, por fim, que esta interpretação não cede em favor da necessária aplicação de entendimentos sumulados por este Conselho, ainda que com eficácia vinculante da Administração Pública, conferida pelo Ministro da Economia. Como exposto, há um óbice antecedente à aplicação do direito ao caso concreto: não se estabeleceu a competência da autoridade administrativa de julgamento para tanto.

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para reconhecer a preclusão acerca do agravamento da penalidade, e reverter o acórdão recorrido na parte em que declarou sua improcedência.

Estes os fundamentos para, também aqui, infirmar a competência do Colegiado *a quo* para apreciar exigências de multa agravada e qualificada, pautadas em fundamentos específicos não confrontados em impugnação, e isto ainda que se trate de matéria objeto de súmula deste Conselho. Estas parcelas do crédito tributário devam permanecer com exigibilidade suspensa, em razão dos questionamentos dirigidos à exigência do principal

---

III – 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Original

> lançado, mas se inexiste impugnação e apresentação de motivos de fato e direito que confrontem as acusações das quais resultam o agravamento e a qualificação da penalidade, verifica-se a definitividade, no âmbito do contencioso administrativo, destas parcelas do crédito tributário, na forma do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.
>
> Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN e restabelecer não só a imputação de responsabilidade a Alberto Nacle Hamuche, como também o agravamento e qualificação da multa de ofício aplicada.

O caso presente, porém, apresenta três peculiaridades:

- Diversamente da qualificação da penalidade, que representa crédito tributário dependente da solução do litígio instaurado em relação ao principal exigido, e assim permanece com a exigibilidade suspensa ainda que o sujeito passivo não conteste aquele gravame, as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL em meses dos anos-calendário 2004 e 2005 teriam, na visão da autoridade julgadora de 1ª instância, autonomia em relação às exigências de IRPJ e CSLL devidos nos ajustes anuais de 2004 e 2005, e assim deveriam ter sido apartadas para cobrança porque não instaurado o litígio administrativo em relação a elas;
- Apesar da orientação contida na decisão de 1ª instância, os créditos tributários correspondentes às multas isoladas não foram apartados e permaneceram com a exigibilidade suspensa, nestes autos, em razão da interposição do recurso voluntário, no qual a Contribuinte apenas arguiu genericamente a ilegalidade das multas impostas, ao final pleiteando sua exclusão porque *inexistindo a obrigação principal também não existirá a acessória*; e
- No julgamento do recurso voluntário foi referida a existência de concomitância da exigência das multas isoladas com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, o que inclusive poderia justificar a sua exoneração com base na Súmula CARF nº 105, mas este não foi o fundamento do provimento parcial do recurso voluntário, e sim a possibilidade de se examinar o cabimento da penalidade, ainda que não impugnada, por se tratar de questão de ordem pública.

E estas peculiaridades acabam por atrair ressalva mais recentemente erigida por esta Conselheira ao apreciar divergência jurisprudencial semelhante, decidida no Acórdão nº 9101-006.071[13]. No voto ali declarado, esta Conselheira, a partir das premissas expostas ao norte, acrescentou que:

> Estes os fundamentos que, também aqui, infirmam a competência do Colegiado *a quo* para apreciar exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, em razão de sua concomitância com a aplicação da multa proporcional. Embora a

[13] Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Lívia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto, prevalecendo os fundamentos do relator, Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, acompanhado pelos Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca, diversos dos fundamentos desta Conselheira, acompanhada pela Conselheira Andréa Duek Simantob.

Original

exigibilidade das multas isoladas estivesse suspensa, na medida em que a Contribuinte questionava a infração que se prestou como base de cálculo também destas penalidades, não houve impugnação do fundamento autônomo que motiva seu lançamento: o fato de a infração constatada repercutir, também, na apuração das antecipações mensais a que se obrigam os sujeitos passivos optantes pelo lucro real mensal. Logo, se esta é a motivação para formalização daquela exigência específica, também a sua caracterização como matéria impugnada demanda a apresentação de motivos de fato e de direito que infirmem este fundamento específico da acusação fiscal.

Embora a impugnação seja total, sob a ótica de que a argumentação nela desenvolvida se presta a infirmar a integralidade do lançamento - principal e acessórios -, as multas isoladas, porque não questionadas em seu fundamento específico de lançamento, somente poderiam ser exoneradas se o Colegiado *a quo*, no âmbito de sua competência delimitada pela impugnação, afastasse alguma parcela da infração de base. Contudo, como visto, os argumentos deduzidos em recurso voluntário foram integralmente rejeitados e, em verdade, o "provimento parcial ao recurso voluntário" decorreu de argumento que não foi alegado naquela peça recursal.

Assim, se não havia argumentos de fato ou de direito que confrontassem a exigência específica de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa proporcional aplicada sobre os tributos apurados no mesmo ano-calendário, verifica-se sua definitividade, no âmbito do contencioso administrativo, na forma do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, o que impediria até mesmo este Colegiado de confirmar a extinção do crédito tributário correspondente.

Daí também a razão de ser impróprio, em ponto no qual o contencioso administrativo especializado está expressamente regulado pelo Decreto nº 70.235/72, invocar disposições do Código de Processo Civil – como é o caso de seu art. 342, inciso II, que refere a competência do juiz de conhecer matérias de ofício - cuja aplicação subsidiária somente poderia nas seguintes condições:

> Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

O presente voto, assim, concorda com a conclusão do I. Relator na primeira parte de seu voto, no sentido de que a matéria em tela não poderia ter sido apreciada pelo Colegiado *a quo*. Irrelevante se a questão era, ou não, de ordem pública porque, ainda que assim fosse, indispensável seria seu prequestionamento no âmbito do contencioso administrativo especializado regido pelo Decreto nº 70.235/72.

E, como dito, decorrência desta incompetência do Colegiado *a quo* por ausência de impugnação da matéria, seria, em princípio, a incompetência de todos os órgãos julgadores do contencioso administrativo especializado neste ponto. Ou seja, manter parcialmente o acórdão recorrido, ainda que para manter a exoneração de crédito tributário incompatível com súmula deste Conselho, poderia ser interpretado como convalidação da extinção de crédito tributário por decisão administrativa, o que caracterizaria ato nulo na forma do art. 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72.

O I. Relator, sob outros fundamentos, entende pelo provimento parcial do recurso especial da PGFN, em face da posterior aprovação da Súmula CARF nº 105.

Certo é que o provimento do recurso especial resultará no restabelecimento da exigência contrária ao entendimento sumulado. Ou seja, por via transversa, decisão deste Colegiado resultará na afirmação de crédito tributário lançado em desconformidade com o entendimento atualmente consolidado neste Conselho.

Cabe, assim, recordar o que diz, em seu Anexo II, o Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, acerca da vinculação às Súmulas CARF:

> Art. 45. Perderá o mandato o conselheiro que:
>
> VI - deixar de observar enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, bem como o disposto no art. 62;

Original

> [...]
>
> Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.
>
> A dúvida que se coloca, neste contexto, é se na solução de divergência jurisprudencial, os Conselheiros deste Colegiado permanecem obrigados à observância de súmula que afeta aspecto da legislação tributária distinto daquele submetido à apreciação deste Colegiado.
>
> Confrontam-se, assim, dois vícios possíveis no presente julgamento: i) decisão de matéria não litigiosa e consequente edição de ato decisório nulo, ou ii) decisão restabelecendo a exigência de crédito tributário afirmado indevido em súmula de observância obrigatória por membros do CARF.
>
> Não se pode deixar de ter em conta que a incompatibilidade com a Súmula CARF nº 105 pode ser apresentada aos órgãos encarregados da cobrança do crédito tributário, aos quais também incumbe o controle de legalidade neste mister. De outro lado, tal somente se dará depois de decidido o recurso especial aqui atribuído a julgamento deste Colegiado, e que assim se presta a suspender a exigibilidade do crédito tributário.
>
> Neste conflito, a solução que melhor se apresenta a esta Conselheira é determinada pela informalidade que rege o processo administrativo fiscal, e que assim permite a ampliação da percepção da competência deste Colegiado em face da obrigatória observância de súmula desta Conselho, aplicável ao crédito tributário cuja exigibilidade está suspensa por recurso especial submetido à apreciação deste Colegiado.
>
> Estas as razões, portanto, para também nesta segunda parte, acompanhar o I. Relator em suas conclusões e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da PGFN para reformar os fundamentos do acórdão recorrido, mas sem restabelecer as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, porque incompatíveis com a Súmula CARF nº 105.

No referido precedente era fora de dúvida a concomitância na exigência das multas isoladas com a multa proporcional aplicada no lançamento de tributos devidos no ajuste anual em período sob vigência da redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96, na forma referida na Súmula CARF nº 105, segundo a qual *a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

No presente caso, a concomitância é apenas referida no voto condutor do acórdão recorrido, sem maior aprofundamento fático, vez que a concepção de que a matéria poderia ser conhecida por se tratar de questão de ordem pública foi suficiente para a decisão prevalente.

Considerando que a submissão da questão à Súmula CARF 105 é relevante para a decisão desta Conselheira, cabe esclarecer que:

- A multa isolada de R$ 294,25 aplicada sobre a parcela de estimativa de IRPJ não recolhida em novembro/2005 decorre da apuração de que a estimativa devida seria de R$ 42.725,85, mas houve recolhimento de apenas R$ 42.137,35. Já a apuração de IRPJ não recolhido no ajuste anual de 2005, no valor de R$ 32.072,78, tem em conta a confrontação do IRPJ informado em DIPJ (R$ 382.363,14), reduzido por deduções de R$ 8.470,26, e comparado com recolhimentos de R$ 341.820,10, total apurado mediante cômputo da estimativa de novembro/2005 no valor de R$ 42.137,35. Assim, o recolhimento parcial da estimativa de novembro/2005 repercutiu no recolhimento parcial do IRPJ devido no ajuste anual de 2005; e

Original

- A multa isolada de R$ 8,33 aplicada sobre a parcela de estimativa de CSLL não recolhida em outubro/2004 decorre da apuração de que a estimativa devida seria de R$ 5.616,80, mas houve recolhimento de apenas R$ 5.600,14. Já a apuração de CSLL não recolhida no ajuste anual de 2004, no valor de R$ 6.170,42, tem em conta a confrontação da CSLL informada em DIPJ (R$ 253.845,94) com débito declarado em DCOMP de R$ 3.363,15 e com recolhimentos de R$ 244.312,37, total apurado mediante cômputo da estimativa de outubro/2004 no valor de R$ 5.600,14. Assim, o recolhimento parcial da estimativa de outubro/2004 repercutiu no recolhimento parcial da CSLL devida no ajuste anual de 2004.

Confirmada a exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de multa proporcional sobre os tributos devidos no mesmo ajuste anual, em períodos de 2004 e 2005, a exoneração das multas isoladas encontrariam amparo na Súmula CARF nº 105. Aplicável, assim, a mesma conclusão adotada por esta Conselheira no Acórdão nº 9101-006.071: DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da PGFN para reformar os fundamentos do acórdão recorrido, mas sem restabelecer as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, porque incompatíveis com a Súmula CARF nº 105.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Original