



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.727784/2015-21
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.943 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 10 de dezembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INTERNACIONAL DE TECIDOS LTDA. - ME

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2011

MATÉRIAS NÃO INSERIDAS NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. PRELIMINAR PROCESSUAL. INEXISTÊNCIA DE LITÍGIO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO 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. 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 Agravada e Multa Qualificada).

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 para restabelecer as multas agravada e qualificada e a responsabilidade tributária do coobrigado, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Livia De Carli Germano e Caio Cesar Nader Quintella que votaram por dar provimento parcial ao recurso para restabelecer apenas a responsabilidade tributária. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa. Votou pelas conclusões do voto vencedor o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio. Entretanto, findo o prazo regimental, a Conselheira Junia Roberta Gouveia não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do §7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF n. 343/2015 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto – Relator

(documento assinado digitalmente)
Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausente o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, substituído pela conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência, interposto pela Fazenda Nacional, com fulcro no disposto no art. 67, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com alterações posteriores, em face do acórdão CARF no. 1201-002.259, prolatado durante a sessão de 13/06/2018 (acórdão anexado às e-fls. 485 a 497).

No referido julgamento, a 1ª. Turma Ordinária da 2ª. Câmara desta Primeira Seção de Julgamento decidiu, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para afastar o agravamento da multa de ofício, reduzindo-a de 225% para 150%, na forma de ementa e decisão a seguir, contra as quais se insurge a recorrente.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2011

FALTA DE ATENDIMENTO AOS PEDIDOS DE DOCUMENTO DA FISCALIZAÇÃO. ARBITRAMENTO DO LUCRO. POSSIBILIDADE.

Tendo a autoridade fiscal procedido à diversas intimações da contribuinte que não foram atendidas, acertado o arbitramento de lucros, com base no art. 47, inciso III da Lei n. 8.981/95.

A falta injustificada de atendimento à intimação fiscal que solicite a apresentação dos livros e documentos contábeis e fiscais é hipótese descrita em Lei como hábil a autorizar a tributação com base em arbitramento de lucros.

MULTA AGRAVADA. ARBITRAMENTO DO LUCRO. SUBSTITUIÇÃO.

O arbitramento do lucro supre a ausência das informações e documentações requeridas e torna injustificada a aplicação concomitante da multa agravada de 225%.

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA REITERADA DE OMISSÃO DE RECEITA. VALORES DECLARADOS A MENOR. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO.

A multa qualificada deve ser aplicada quando verificada conduta reiterada do contribuinte em declarar valores muito inferiores à sua movimentação financeira sem explicação plausível que justifique a não tributação dos valores movimentados em clara demonstração de conduta dolosa.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135, III DO CTN. AUSÊNCIA DE CONDUTA ILEGAL. IMPOSSIBILIDADE DE IMPUTAÇÃO.

A aplicação e manutenção da multa qualificada não conduz, por si só, à conclusão de que os sócios ou gerentes da empresa devam ser pessoalmente responsabilizados com base no art. 135 do CTN.

A simples verificação de que a pessoa jurídica declarou receita em valores inferiores aos devidamente auferidos não é suficiente para concluir pela ocorrência de conduta ilegal dos sócios da empresa.

TAXA DE JUROS SELIC. LEGALIDADE. SUMULA CARF N. 5.

Dispõe a Súmula CARF que são devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Devidamente cientificada a Fazenda Nacional do referido acórdão, através de encaminhamento dos autos em 23/07/2018 (cf. e-fl. 498), interpôs a PGFN, inicialmente, em 23/08/2018 (vide Despacho de Encaminhamento de retorno de e-fl. 508), Embargos de Declaração de e-fls. 499 a 507, admitido através de Despacho de e-fls. 510 a 513, exsurgindo daí o acórdão de embargos de no. 1201-002.984, datado de 12/06/2019 (anexado às e-fls. 516 a 522) de ementa e decisão:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONHECIMENTO DE OFÍCIO DE QUESTÃO PELO ACÓRDÃO EMBARGADO. POSSIBILIDADE.

Pode o colegiado conhecer de ofício questões atinentes a matérias já sumuladas pelo CARF que entender também serem de ordem pública, mesmo se não provocadas em primeira instância.

EMBARGOS INOMINADOS. LAPSO MANIFESTO.

É de se corrigir o dispositivo da decisão para indicar claramente a exclusão da responsabilidade tributária de administrador, bem como retificar erro material na indicação do percentual da multa de ofício mantido.

Vistos, discutidos e relatados os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em acolher os embargos de declaração da Procuradoria, sem efeitos infringentes, e acolher os embargos inominados da Srª. Presidente para retificar o lapso manifesto apontado, nos termos do voto do relator..

Cientificada, a recorrente interpôs recurso especial alegando divergência jurisprudencial em relação à aplicação do art. 138 do CTN, mormente a equiparação da compensação ao pagamento.

Ali, firmou o Colegiado *a quo* entendimento no sentido de possibilidade de apreciação, de ofício, do agravamento e da qualificação da multa de ofício, sendo, ainda, retificado erro material no dispositivo do acórdão quanto ao percentual da multa mantido, reduzindo-o de 225% para 75%, bem como confirmada a exclusão da responsabilidade tributária do Sr. Alberto Nacle Hamuche.

A seguir, encaminhados os autos para ciência da Fazenda Nacional em 09/08/2019 (cf. e-fl. 523), esta interpôs, em 19/09/2019 (cf. Despacho de Encaminhamento de retorno de e-fl. 593), Recurso Especial de e-fls. 524 a 592, ao qual foi dado seguimento, na forma de Despacho de e-fls. 595 a 597.

Em despacho saneador de fls. 604-616, esclareceu-se que a partir do teor do Recurso Especial da Fazenda Nacional de e-fls. 485 a 497, o afastamento de responsabilidade do Sr. Alberto Nacle Hamuche trata-se de matéria não recorrida, portanto incontroversa. A divergência foi admitida nos seguintes termos:

Afirma a recorrente que a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF, ao prolatar o acórdão n.º 1201-002.259, integrado pelo acórdão n.º 1201-002.984, emprestou à legislação tributária interpretação distinta daquela acolhida por outro colegiado do CARF ou do extinto Conselho de Contribuintes, no que concerne à seguinte matéria:

Preclusão - Matéria não contestada na impugnação ao lançamento e no recurso voluntário - Impossibilidade de conhecimento de ofício da matéria quando do julgamento do recurso voluntário.

Feito o relato, passo, a seguir, ao exame da presença dos pressupostos para admissibilidade do recurso especial, nos termos dos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

O recurso especial foi interposto antes de decorrido o prazo regimental de 15 (quinze) dias contados da ciência do acórdão recorrido, logo, é tempestivo. Ademais, foi interposto por parte legítima, qual seja, a Fazenda Nacional, por meio de Procurador habilitado.

Pois bem, o acórdão recorrido n.º 1201-002.984 (embargos), encontra-se assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONHECIMENTO DE OFÍCIO DE QUESTÃO PELO ACÓRDÃO EMBARGADO. POSSIBILIDADE.

Pode o colegiado conhecer de ofício questões atinentes a matérias já sumuladas pelo CARF que entender também serem de ordem pública, mesmo se não provocadas em primeira instância.

(...)

No que concerne à demonstração de que a legislação tributária foi interpretada de forma divergente por outro colegiado do CARF ou do extinto Conselho de Contribuintes, a recorrente apontou como paradigmas os acórdãos nos 9101-004.275 e 1301-001.921, cujas ementas são as seguintes:

Acórdão n.º 9101-004.275:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO DEVOLVIDA NA IMPUGNAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME DE OFÍCIO.

Matéria não devolvida na impugnação resta preclusa, conforme art. 17 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não sendo possível seu reexame de ofício por meio de decisão proferida em sede recursal.

(...)

Acórdão n.º 1301-001.921:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2006

(...)

PRECLUSÃO.

À luz do que dispõe o artigo 17 do Decreto n.º 70.235, de 1972, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 9.532, de 1997, a matéria que não tenha sido expressamente contestada, considerar-se-á não impugnada. Decorre daí que, não tendo sido objeto de impugnação, carece competência à autoridade de segunda instância para dela tomar conhecimento em sede de recurso voluntário.

(...)

Pois bem, relativamente ao acórdão paradigma n.º 9101-004.275 é possível verificar, pelo exame de seu inteiro teor, que a situação fática e jurídica ali discutida é semelhante àquela de que cuida o acórdão recorrido, senão vejamos:

- a) tanto no paradigma quanto no recorrido a exigência refere-se a multa agravada imposta pela falta de apresentação de documentos, sendo que em ambos esse fato também ensejou o arbitramento do lucro da pessoa jurídica;
- b) tanto no paradigma quanto no recorrido o sujeito passivo não impugnou a exigência da multa agravada, e também não a questionou no recurso voluntário;
- c) tanto no paradigma (voto vencido) quanto no recorrido a matéria foi conhecida de ofício, sob a expressa justificativa de tratar-se de questão de ordem pública; e
- d) tanto no paradigma (voto vencedor) quanto no recorrido foi examinada a questão da preclusão.

No entanto, enquanto no acórdão recorrido decidiu-se pela exoneração do agravamento da multa sob a justificativa de que a preclusão não incide sobre matéria de ordem pública, no acórdão paradigma n.º 9101-004.275 decidiu-se pela manutenção do agravamento da multa sob a justificativa de que operou-se a preclusão, independentemente de tratar-se de matéria de ordem pública.

Demonstrada, portanto, a divergência interpretativa entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma n.º 9101-004.275.

Quanto ao segundo acórdão apontado como paradigma, n.º 1301-001.921, é possível verificar pelo exame de seu inteiro teor que a situação fática e jurídica ali discutida não é semelhante àquela de que cuida o acórdão recorrido.

Em especial, enquanto no recorrido o não reconhecimento da preclusão teve como fundamento o entendimento segundo o qual cuidava-se de questão de ordem pública, no paradigma não se discutiu se a questão ali tratada era, ou não, de ordem pública. Noutros termos, no paradigma decidiu-se pela preclusão sem que fosse discutido se a questão era, ou não, de ordem pública.

Uma vez que as situações fática e jurídica são distintas, o acórdão n.º 1301-001.921 não serve para demonstrar a existência da divergência interpretativa suscitada pela recorrente.

Por fim, é de se dizer que os demais pressupostos para admissibilidade do especial encontram-se presentes, senão vejamos:

- a) o colegiado que exarou o acórdão recorrido é distinto dos colegiados que exararam os acórdãos apontados como paradigmas;
- b) a decisão recorrida não adotou como fundamento nenhuma das súmulas do CARF, da CSRF ou do Conselho de Contribuintes expedidas até a presente data, no que concerne à matéria objeto da divergência interpretativa (preclusão);
- c) a recorrente reproduziu as ementas dos acórdãos paradigmas no corpo do recurso especial;

d) os paradigmas não foram exarados por qualquer das turmas extraordinárias de julgamento;

e) até a presente data, os acórdãos paradigmas não contrariam: (i) súmula vinculante do STF; (ii) decisão definitiva do STF ou do STJ, exarada sob o rito dos recursos extraordinários ou especiais repetitivos; (iii) súmula ou resolução do Pleno do CARF; e (iv) decisão definitiva plenária do STF que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo;

f) até a presente data, os acórdãos paradigmas não foram reformados na matéria que aproveita a recorrente.

Tendo em vista todo o exposto, e com base no que dispõem os arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, **DOU SEGUIMENTO** ao recurso especial da Fazenda Nacional, admitindo a rediscussão da seguinte matéria, mas apenas quanto paradigma nº 9101-004.275:

Preclusão - Matéria não contestada na impugnação ao lançamento e no recurso voluntário - Impossibilidade de conhecimento de ofício da matéria quando do julgamento do recurso voluntário.

Encaminhem-se os autos à Unidade de Origem da RFB, para que o sujeito passivo seja cientificado: (i) do acórdão nº 1201-002.259; (ii) do acórdão de embargos nº 1201-002.984; (iii) do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional; e, (iv) do presente despacho, assegurando-lhe o prazo de 15 (quinze) dias para oferecer contrarrazões ao recurso especial, conforme disposto no art. 69 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

Referido despacho de admissibilidade de e-fls.595-597 foi integrado pelo despacho saneador supramencionado nos seguintes termos:

No caso sob análise, para a matéria a ser complementada através do presente exame de admissibilidade, a saber, **cabimento do agravamento da multa de ofício**, a recorrente aponta **2 (dois) acórdãos paradigmas : acórdãos CARF de nos. 9101-001.487 e 1301-003.823.**

Ressalta-se, inicialmente, que os paradigmas citados são de Colegiados diferentes do que exarou o acórdão recorrido e não se encontram reformados quanto às matérias recorridas, não foram proferidos por Turma Extraordinária e não contrariam as demais hipóteses constantes do art. 67, §12, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº. 343, de 2015, com a redação das Portarias MF nºs. 152, de 2016, e 329, de 2017. A reprodução das ementas no corpo do Recurso Especial foi realizada consoante o permitido pelo art. 67, §11, do citado Anexo II do RICARF.

Assim, analiso.

a) Assim estabeleceram o recorrido e seus posteriores aclaratórios quanto ao tema de agravamento da multa:

Voto do recorrido – Acórdão CARF 1201-002.259 (e-fls. 494/495):

“(…)

Das multas

No que se refere à multa agravada, em consonância com o posicionamento dominante neste Conselho, entendo que o arbitramento supriu a ausência das informações e documentações requeridas, não se justificando a penalização em tal monta.

Aliás, esse é o entendimento consolidado nesta Corte nos termos da Súmula do CARF n.º. 96 de enunciado:

Súmula CARF n.º 96: A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

Apesar do art. 538 do RIR/99 dispor de forma diversa, a jurisprudência que se constrói na seara administrativa aponta para a incompatibilidade de concomitância entre o arbitramento e a aplicação da multa agravada, sob o mesmo pretexto fático.

No caso em tela, a multa fora agravada pelo fato do contribuinte não apresentar os documentos que lastrearam sua escrituração contábil. A grande questão é que a não apresentação destes documentos foi justamente o motivo para o arbitramento.

A lei define estritamente que o fato determinante para a aplicação da multa agravada é o não atendimento, no prazo assinalado, à intimação para prestar esclarecimentos (art. 44, § 2º, inciso I, da Lei nº 9430/96).

O não atendimento à intimação para apresentação de livros e documentos constitui hipótese legal de arbitramento dos lucros, não ensejando o agravamento da penalidade.

Assim, entendo deva ser cancelado o agravamento da multa. (...)”

Voto dos aclaratórios – Acórdão de Embargos CARF 1201-002.984 (e-fls. 520/521):

“(...)”

Como se observa acima, a Turma aplicou a **Súmula CARF nº 96** ao caso e afastou o agravamento em 50% da multa aplicada.

Quanto ao fato de tê-lo feito de ofício, depreende-se ter a Turma entendido tratar-se de matéria de ordem pública. Por não existir qualquer controvérsia fática em seu conteúdo e sendo a questão também sumulada pelo CARF, a ilegalidade na aplicação da penalidade seria, no entender da Turma, flagrante, justificando, portanto, o seu conhecimento de ofício.

Questões de ordem pública podem ser conhecidas em qualquer fase processual, inclusive de ofício e exclusivamente pela 2ª. Instância. Recorro à jurisprudência do Poder Judiciário para ilustrar a questão:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. APELAÇÃO CÍVEL. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. REDISCUSSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Não há que se falar em supressão de instância quando a matéria analisada caracteriza-se como de ordem pública, de modo que pode ser analisada até mesmo de ofício no segundo grau de jurisdição.

2. Os Embargos de Declaração não têm aptidão para provocar reexame de questão já decidida no julgamento do recurso.

EMBARGOS DECLARATÓRIOS CONHECIDOS E REJEITADOS.

(TJ-GO. Apelação Cível nº 0225892-20.2015.8.09.0051. DJ de 03.02.2017)

EMENTA: MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. CONHECIMENTO DE OFÍCIO. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA. DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO. ART. 13 DA LEI 8.620 /93. ART 124, II DO CTN . ARTS. 1.016 E 1.053 DO CC . INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA. ART 135, III DO CTN . 1. Apesar de a matéria não ter sido apreciada na instância a quo e sequer suscitada pelo agravante, a legitimidade da parte é questão de ordem pública, sendo uma das condições da ação e sua ausência leva à sua extinção. Por isso, e por força do efeito translativo, o tribunal pode e deve analisá-la de ofício, em sede de agravo de instrumento, nos termos dos arts. 267 , § 3º., e 301 , § 4º. do CPC.

(...)

(TRF-1. Agr. Regimental no Agr. de Instrumento nº 15612/MG - 2007.01.00.015612-8).

Quanto ao conceito de ordem pública, recorro à doutrina para ilustrá-lo:

O conceito de “ordem pública” é fluido e pode ser apresentado de diversas formas no ordenamento jurídico nacional, a depender do ramo do Direito a ser operado. **Trata-se de verdadeiro conceito jurídico indeterminado** a ser interpretado conforme o quadro histórico e cultural do país.

(...) Sob a ótica do direito material, as questões de ordem pública agem na limitação da autonomia da vontade das partes, prestigiando o princípio da segurança jurídica face à inércia dos interessados, pois primam pela estabilização de situações jurídicas consolidadas pelo decurso do tempo, não comungando com a eternização dependências administrativas ou judiciais, bem como garantindo a previsibilidade das decisões.

Embargos Inominados

Suscitou a Sr^a. Presidente aparente contradição no dispositivo do acórdão embargado, ao proclamar o afastamento do “agravamento da multa de ofício, reduzindo-a de 225% para 150%”. Na verdade, a decisão embargada não apenas afastou o agravamento, como também a própria qualificação, devendo, portanto, ser reduzido o percentual da multa de 225% para 75%. Assim se verifica na ementa mesma:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135, III DO CTN. AUSÊNCIA DE CONDUTA ILEGAL. IMPOSSIBILIDADE DE IMPUTAÇÃO.

A aplicação e manutenção da multa qualificada não conduz, por si só, à conclusão de que os sócios ou gerentes da empresa devam ser pessoalmente responsabilizados com base no art. 135 do CTN.

(...)”

Ainda, relevante reproduzir o teor da acusação fiscal, de e-fl. 218 e 219.

“(..."

Conforme já relatado no item I deste Termo, no decorrer da ação fiscal o fiscalizado foi intimado a apresentar diversos documentos, Livros contábeis e fiscais, arquivos digitais **e inclusive diversos esclarecimentos necessários ao exame fiscal a ser realizado** e nada apresentou até a presente data. (grifou-se)

Desta forma, estando constatado que com relação ao AC 2011, o contribuinte não atendeu as Intimações fiscais e Termos diversos expedidos no decorrer da ação fiscal, deixando inclusive de apresentar os esclarecimentos solicitados, o fiscalizado fica sujeito à penalidade disposta no inciso I do § 2º do Art. 44 da Lei n.º 9.430/96 (inciso I do Artigo 959, do RIR/99), a seguir novamente transcrita:

§ 2º. Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)

Desta forma, fica devidamente embasada e esclarecida a aplicação da multa de ofício de 225%.

(....)”

Do teor dos trechos acima, o que se depreende, ao conciliar o teor do recorrido com a acusação fiscal (esta última se referindo expressamente à não prestação de esclarecimentos no âmbito da ação fiscal), é que o Colegiado recorrido entendeu que, em situações como a presente, onde o contribuinte deixa reiteradamente de fornecer qualquer tipo de resposta/intimação à autoridade autuante em sede de ação fiscal - situação que, assim, abrange necessariamente, a não apresentação de livros e documentos que suportem a escrituração do contribuinte - uma vez realizado o arbitramento com base em tal ausência, incabível o agravamento da multa de ofício, por aplicação da Súmula CARF no. 96.

b) Já o 1º. acórdão paradigma estabelece:

Acórdão CARF no. 9101-001.487 (1º. Paradigma, à sua fl. 7):

“(...

O arbitramento do lucro foi realizado com fulcro no inciso III do art. 530, do RIR/99.

Feita essa descrição dos fatos, passo à sua apreciação, iniciando pela análise do agravamento da multa de ofício, de 75% para 112,5%, lançada em relação a todos os períodos fiscalizados, em razão do não atendimento às intimações fiscais com vistas à apresentação dos livros da sua escrituração e de outros elementos necessários à realização da auditoria fiscal.

Neste ponto, entendo que a decisão recorrida merece ser reformada, porquanto **não se trata de mera falta de apresentação dos livros contábeis e fiscais, mas de não atendimento a reiteradas intimações e até mesmo de descaso às investidas da autoridade fiscal na penosa busca empreendida para a localização dos seus responsáveis**, consoante se pode extrair da descrição contida no Termo de Constatação Fiscal de fls. 14 a 35. Importante ressaltar que nas repetidas intimações a fiscalização fez ver que o não cumprimento ao que se estava solicitando poderia ter como consequência a majoração da multa de ofício, por embaraço à fiscalização, alerta que de nada serviu para que fosse dispensada a atenção que, por lei, é obrigatória para o desenvolvimento da ação fiscal. (grifou-se)

(...)”

Do teor do 1º. Paradigma supra, o que se nota é que, em situação faticamente similar, onde o contribuinte também não atendeu a reiteradas intimações da autoridade fiscal, sequer para localização e identificação de seu representante legal (tal como no caso presente), e, note-se, não obstante tal conduta ter ali também conduzido ao arbitramento do lucro, opinou o Colegiado paradigmático pela necessidade de manutenção do agravamento da multa constante do lançamento, sem que se tenha cogitado, diante de tais circunstâncias (contrariamente ao recorrido), de aplicação da Súmula CARF no. 96 mas, ao mesmo tempo, sem que se possa cogitar, todavia, de qualquer violação à referida Súmula, a partir dos precedentes que a originaram.

Assim, transmutados os presentes autos ao 1º. Colegiado paradigmático, de se concluir que o resultado do julgado quanto ao tema recorrido se reverteria, passando-se a aceder ao agravamento da multa realizado no presente caso, restando, assim, caracterizada a existência de divergência interpretativa, com base no 1º. Paradigma indicado pela Fazenda Nacional.

c) Já o Colegiado do 2º. Paradigma assim se posicionou:

Acórdão CARF no. 1301-003.823 (2º. Paradigma, à sua fl. 12) :

“(…)

Dessa forma, nos termos do inciso I do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, restando evidente que o contribuinte deixou, reiteradamente, de atender a intimações para prestar esclarecimentos, correta a exasperação da penalidade em 50%, implicando, no caso concreto, em uma penalidade qualificada e agravada no percentual de 225%.

Tal conclusão encontra amparo na jurisprudência desta Corte Administrativa, como pode se observar, por exemplo, no Acórdão 1101001.226, de relatoria da Ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa:

MULTA AGRAVADA. FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO. DESÍDIA. MÁFÉ.

Mantém-se o agravamento da penalidade quando configurada a desídia ou o descaso com a investigação levada a efeito pelos agentes fiscais, tendo em conta que as reiteradas intimações da Secretaria da Receita Federal do Brasil RFB foram completamente ignoradas pelos envolvidos no esquema fraudulento, não tendo nenhum deles se dado ao trabalho, sequer de justificar as supostas dificuldades encontradas na apresentação da documentação solicitada.

ARBITRAMENTO. COMPATIBILIDADE.

Se as intimações exigem outros esclarecimentos para além dos livros e documentos cuja falta enseja o arbitramento dos lucros, o agravamento subsiste. Assim sendo, mantenho a penalidade aplicada. (...)”

A partir do excerto acima, tal como no 1º. Paradigma, em caso faticamente similar, onde se apontou como fundamento do agravamento a não prestação de qualquer esclarecimento (a partir do não atendimento de qualquer dos termos de intimação) pela autuada e também se realizou o arbitramento do lucro, o Colegiado do paradigma novamente opinou pela manutenção do agravamento, em posicionamento diametralmente oposto ao recorrido.

Assim, entendo também caracterizada a divergência com base no 2º. Paradigma indicado pela recorrente.

Diante do exposto, uma vez caracterizada a divergência interpretativa com fulcro em ambos os paradigmas indicados, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional também quanto à matéria de **cabimento do agravamento da multa de ofício**.

No mérito sustenta a Fazenda Nacional que o contribuinte **não** cumpriu o ônus da **impugnação específica** em relação à multa imposta na insurgência inaugural (fls. 364 e seguintes). Por conseguinte, **operou-se, no caso, a preclusão administrativa, na forma dos arts. 14, 16, 17 e 42 do Decreto nº 70.235/72**.

Sob o ângulo do Processo Civil, norma subsidiária do processo administrativo fiscal nos termos do art. 108, do CTN, “o juiz decidirá a lide nos limites em que foi proposta, sendo-lhe defeso conhecer de questões, não suscitadas, a cujo respeito a lei exige a iniciativa da parte” (art. 141, CPC). De igual maneira, o art. 492, também do Código de Processo Civil prescreve que é “defeso ao juiz proferir sentença, a favor do autor, de natureza diversa da pedida, bem como condenar o réu em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado”.

Não tendo o contribuinte se insurgido especificamente contra a exigência multa, por ocasião da impugnação e/ou do recurso voluntário, considera-se tal ponto não impugnado e, conseqüentemente, insuscetível de modificação, em face do instituto da preclusão. No caso, o sujeito passivo feriu o **princípio da dialeticidade**, segundo o qual os recursos devem ser dialéticos e discursivos, devem expor claramente os fundamentos da pretensão à reforma. Na verdade, o princípio da dialeticidade consiste no dever do recorrente de indicar todas as razões de direito e de fato que dão base ao seu recurso, visto ser impossível tanto à DRJ de origem como ao CARF avaliar os vícios existentes no lançamento e na decisão de primeiro grau, respectivamente, sem que o interessado apresente todas as suas razões.

Afirma que o CARF não é instância revisora de lançamentos. Não é esse o seu papel institucional. O CARF é instância julgadora, e ainda assim, de segunda instância. Fosse seu papel controlar a legalidade dos lançamentos realizados, de forma irrestrita, não seria necessário o julgamento pela DRJ de origem e todos os institutos e disposições do Decreto n. 70.235/72. Tratar-se-ia de letra morta.

Diante do exposto, a Fazenda Nacional requer a reforma do acórdão no ponto em que se pronuncia sobre matéria alcançada pela **preclusão**, que não foi objeto de insurgência pelo sujeito passivo, devendo ser decretada a definitividade da multa tal como lançada.

Quanto ao agravamento da multa pelo não atendimento à intimação, é preciso mencionar, inicialmente, que a legislação põe à disposição da Fiscalização uma série de instrumentos para que se possa chegar à verdade dos fatos e, conseqüentemente, aferir o valor tributável ou compensável.

A natureza punitiva dessas normas é flagrante e objetiva, não constando em seu conteúdo qualquer consideração acerca do resultado provocado pelo descumprimento do dever do sujeito passivo de colaborar com a Administração Tributária. O antecedente da norma contempla apenas a hipótese de o contribuinte não atender, no prazo marcado, a intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar a documentação requerida, fato este suficiente para autorizar o agravamento da sanção.

Desconsiderar o agravamento da multa, no presente caso, importa em violação ao **art. 136 do CTN**, segundo o qual ***a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato.***

Destaca que a presente insurgência não pretende o enunciado nº 96 da Súmula do CARF, o qual dispõe: *“A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.”*

Isso porque a situação discutida nestes autos não versa sobre o agravamento da multa de ofício justificado pura e simplesmente pela falta de apresentação de documentos requisitados por intimação do Fisco. Trata-se, isto sim, de exasperação da penalidade motivada pela conduta reiterada e desidiosa do contribuinte de deixar de prestar esclarecimentos e apresentar os documentos reiteradamente solicitados pela Fiscalização para alicerçar o lançamento.

Indica que há vários precedentes no CARF, demonstrando a possibilidade de agravar a multa quando há arbitramento do lucro ou mesmo outra consequência específica para a omissão do contribuinte no atendimento das intimações fiscais (presunção legal do art. 42 da Lei n. 9.430/96, por exemplo).

Cabe cogitar, por último, que o art. 44, §2º, "a", da Lei nº9.430, de 1996 dispõe sobre critérios totalmente objetivos para o agravamento da multa, os quais independe de restar provada a conduta dolosa do contribuinte.

Conclui pugnando que merece reforma o acórdão *a quo*, por ofensa à legislação aplicável à matéria (Art. 44, § 2º da Lei nº 9.430/96), bem como por divergir do entendimento constante dos Acórdãos Paradigmas que, como visto, não restringiram a aplicação da multa apenas às intimações para apresentação de arquivos magnéticos ou digitais, mas incluíram na possibilidade de agravamento a hipótese vertente (não apresentação de livros e documentos fiscais e contábeis), enquadrando-a como falta de apresentação de esclarecimentos, tendo em vista os fins da norma de estimular a cooperação do contribuinte com os trabalhos da fiscalização. Outrossim, admitiram a exasperação da penalidade quando não apresentado pelo contribuinte os elementos solicitados, ainda que prevista consequências outras para o mesmo fato na legislação (presunção legal de omissão de receitas, arbitramento de lucros, etc.). Por fim, consignaram que a infração à legislação tributária a demandar o agravamento da multa é objetiva, sendo desnecessária a demonstração de efetivo embaraço à fiscalização, sendo legítimo e insuficiente para afastar a exasperação da penalidade o fato de o Fisco socorrer-se de outros elementos ou técnicas (como presunção legal ou arbitramento) para realizar o lançamento.

É o relatório no que reputo essencial.

Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso especial do Procurador - 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.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam 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)

[...]

O cotejo analítico dos acórdãos paradigmas suscitados vis-à-vis o acórdão recorrido demonstra a divergência indicada.

O recurso especial da PGFN deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Recurso especial do Procurador - Mérito

Inicialmente, a controvérsia diz respeito à possibilidade de apreciação, de ofício, do agravamento e da qualificação da multa de ofício, gostaria de pontuar inicialmente que a própria Receita Federal já publicou inúmeros Pareceres Normativos indicando a possibilidade de retificação de ofício em favor do contribuinte pelos órgãos fazendários, cito nesse sentido os Pareceres Normativos 8/2014, 2/2015 e 3/2016, cuja ementa colaciono:

PARECER NORMATIVO COSIT Nº 8, DE 03 DE SETEMBRO DE 2014

Assunto. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

REVISÃO E RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO – DE LANÇAMENTO E DE DÉBITO CONFESSADO, RESPECTIVAMENTE – EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. CABIMENTO. ESPECIFICIDADES.

A revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, para reduzir o crédito tributário, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para

crédito tributário não extinto e indevido, no caso de ocorrer uma das hipóteses previstas nos incisos I, VIII e IX do art. 149 do Código Tributário Nacional – CTN, quais sejam: quando a lei assim o determine, aqui incluídos o vício de legalidade e as ofensas em matéria de ordem pública; erro de fato; fraude ou falta funcional; e vício formal especial, desde que a matéria não esteja submetida aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes.

A retificação de ofício de débito confessado em declaração, para reduzir o saldo a pagar a ser encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN para inscrição na Dívida Ativa, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na hipótese da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração.

REVISÃO DE DESPACHO DECISÓRIO QUE NÃO HOMOLOGOU COMPENSAÇÃO, EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE.

A revisão de ofício de despacho decisório que não homologou compensação pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na hipótese de ocorrer erro de fato no preenchimento de declaração (na própria Declaração de Compensação – Dcomp ou em declarações que deram origem ao débito, como a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF e mesmo a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, quando o crédito utilizado na compensação se originar de saldo negativo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ ou de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL), desde que este não esteja submetido aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes.

COMPETÊNCIA PARA EFETUAR A REVISÃO DE OFÍCIO.

Compete à autoridade administrativa da unidade da RFB na qual foi formalizada a exigência fiscal proceder à revisão de ofício do lançamento, inclusive para as hipóteses de tributação previdenciária.

REVISÃO DE OFÍCIO – ATO INSTRUMENTO DA REVISÃO.

O despacho decisório é o instrumento adequado para que a autoridade administrativa local efetue a revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, a retificação de ofício de débito confessado em declaração, e a revisão de ofício de despacho decisório que decidiu sobre reconhecimento de direito creditório e compensação efetuada.

RECORRIBILIDADE DA DECISÃO PROFERIDA EM REVISÃO DE OFÍCIO.

A revisão de ofício nas hipóteses aqui tratadas não se insere nas reclamações e recursos de que trata o art. 151, III, do CTN, regulados pelo Decreto nº 70.235, de 1972, tampouco se aplica a ela a possibilidade de qualquer outro recurso. Todavia, este posicionamento não deve ser aplicado para os casos de reconhecimento de direito creditório e de homologação de compensação alterados em virtude de revisão de ofício do despacho decisório que tenha implicado prejuízo ao contribuinte. Nesses casos, em atenção ao devido processo legal, deve ser concedido o prazo de trinta dias para o sujeito passivo apresentar manifestação de inconformidade e, sendo o caso, recurso voluntário, no rito processual do Decreto nº 70.235, de 1972, enquadrando-se o débito objeto da compensação no disposto no inciso III do art. 151 do CTN.

EXISTÊNCIA DE AÇÃO JUDICIAL COM O MESMO OBJETO DA REVISÃO DE OFÍCIO.

A revisão de ofício não é obstada pela existência de ação judicial com o mesmo objeto. Todavia, advindo decisão judicial transitada em julgado, somente esta persistirá, em face da prevalência da coisa julgada e da jurisdição única.

RECORRIBILIDADE EM SEDE DE EXECUÇÃO DE JULGADO ADMINISTRATIVO.

Na execução de decisão de órgão julgador administrativo, observam-se rigorosamente os limites materiais estabelecidos por este, inclusive quanto aos valores reivindicados pelo contribuinte, se sobre eles o órgão já houver se manifestado e declarado objetivamente no julgado; todavia, se no ato de execução do acórdão pela autoridade local houver discordância do contribuinte quanto aos valores apurados, e sobre os quais o órgão julgador não tenha se manifestado, devolvem-se os autos do processo às mesmas instâncias julgadoras, a fim de ser julgada a controvérsia quanto aos valores, sob o rito do Decreto nº 70.235, de 1972, não tendo que se falar em decurso do prazo de que trata o §5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996;

Não ocorre preclusão administrativa para fins de aferir o valor correto do crédito pleiteado pelo contribuinte, em fase de execução de julgado favorável a este, o qual não contenha manifestação sobre o aspecto quantitativo, quer seja por ser esta fase o momento processual oportuno, quer seja pelo princípio da indisponibilidade do interesse público.

Dispositivos Legais. arts. 141, 145 e 149, incisos I, VIII e IX, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN); art. 37 da Constituição Federal; arts. 53, 63, §2º, 64-B, 65 e 69 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999; art. 77 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1966; arts. 4º e 39 a 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; art. 19, § 7º da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; arts. 42 e 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; art. 11, § 5º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943; art. 302, inciso I, da Portaria MF nº 203, de 17 de maio de 2012; Portaria RFB nº 379, de 27 de março de 2013; IN RFB 1.396, de 16 de setembro de 2013; Portaria Conjunta SRF/PGFN nº 1, de 12 de maio de 1999.

PARECER NORMATIVO COSIT Nº 2, DE 28 DE AGOSTO DE 2015**NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.****RETIFICAÇÃO DA DCTF DEPOIS DA TRANSMISSÃO DO PER/DCOMP E CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. POSSIBILIDADE. IMPRESCINDIBILIDADE DA RETIFICAÇÃO DA DCTF PARA COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.**

As informações declaradas em DCTF – original ou retificadora – que confirmam disponibilidade de direito creditório utilizado em PER/DCOMP, podem tornar o crédito apto a ser objeto de PER/DCOMP desde que não sejam diferentes das informações prestadas à RFB em outras declarações, tais como DIPJ e Dacon, por força do disposto no § 6º do art. 9º da IN RFB nº 1.110, de 2010, sem prejuízo, no caso concreto, da competência da autoridade fiscal para analisar outras questões ou documentos com o fim de decidir sobre o indébito tributário.

Não há impedimento para que a DCTF seja retificada depois de apresentado o PER/DCOMP que utiliza como crédito pagamento inteiramente alocado na DCTF original, ainda que a retificação se dê depois do indeferimento do pedido ou da não homologação da compensação, respeitadas as restrições impostas pela IN RFB nº 1.110, de 2010.

Retificada a DCTF depois do despacho decisório, e apresentada manifestação de inconformidade tempestiva contra o indeferimento do PER ou contra a não homologação da DCOMP, a DRJ poderá baixar em diligência à DRF. Caso se refira apenas a erro de fato, e a revisão do despacho decisório implique o deferimento integral daquele crédito (ou homologação integral da DCOMP), cabe à DRF assim proceder. Caso haja questão de direito a ser decidida ou a revisão seja parcial, compete ao órgão julgador administrativo decidir a lide, sem prejuízo de renúncia à instância administrativa por parte do sujeito passivo.

O procedimento de retificação de DCTF suspenso para análise por parte da RFB, conforme art. 9º-A da IN RFB nº 1.110, de 2010, e que tenha sido objeto de PER/DCOMP, deve ser considerado no julgamento referente ao indeferimento/não homologação do PER/DCOMP. Caso o procedimento de retificação de DCTF se encerre com a sua homologação, o julgamento referente ao direito creditório cuja lide tenha o mesmo objeto fica prejudicado, devendo o processo ser baixado para a revisão do despacho decisório. Caso o procedimento de retificação de DCTF se encerre com a não homologação de sua retificação, o processo do recurso contra tal ato administrativo deve, por continência, ser apensado ao processo administrativo fiscal referente ao direito creditório, cabendo à DRJ analisar toda a lide. Não ocorrendo recurso contra a não homologação da retificação da DCTF, a autoridade administrativa deve comunicar o resultado de sua análise à DRJ para que essa informação seja considerada na análise da manifestação de inconformidade contra o indeferimento/não-homologação do PER/DCOMP.

A não retificação da DCTF pelo sujeito passivo impedido de fazê-la em decorrência de alguma restrição contida na IN RFB nº 1.110, de 2010, não impede que o crédito informado em PER/DCOMP, e ainda não decaído, seja comprovado por outros meios.

O valor objeto de PER/DCOMP indeferido/não homologado, que venha a se tornar disponível depois de retificada a DCTF, não poderá ser objeto de nova compensação, por força da vedação contida no inciso VI do § 3º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Retificada a DCTF e sendo intempestiva a manifestação de inconformidade, a análise do pedido de revisão de ofício do PER/DCOMP compete à autoridade administrativa de jurisdição do sujeito passivo, observadas as restrições do Parecer Normativo nº 8, de 3 de setembro de 2014, itens 46 a 53.

Dispositivos Legais. arts. 147, 150, 165 170 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN); arts. 348 e 353 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil (CPC); art. 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984; art. 18 da MP nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001; arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; Instrução Normativa RFB nº 1.110, de 24 de dezembro de 2010; Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012; Parecer Normativo RFB nº 8, de 3 de setembro de 2014.

PARECER NORMATIVO COSIT Nº 3, DE 04 DE NOVEMBRO DE 2016

Assunto: Normas de Administração Tributária

PROCESSOS ADMINISTRATIVOS DE NATUREZA TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA. RITO DA LEI Nº 9.784, DE 1999. UNIFORMIZAÇÃO DE ENTENDIMENTO. SUPLEMENTAÇÃO DE NORMAS BÁSICAS. SEGURANÇA JURÍDICA. CELERIDADE. VERDADE MATERIAL. FORMALISMO MODERADO. RECURSO HIERÁRQUICO. CABIMENTO RECURSAL E ATUAÇÃO EMINENTEMENTE VINCULADA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA. INTERPOSIÇÃO E TAXATIVIDADE. EFEITOS. ADMISSIBILIDADE. RECONSIDERAÇÃO. MÉRITO. CIENTIFICAÇÃO. MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS E COMPETÊNCIA PARA DECIDIR. DEFINITIVIDADE DA DECISÃO. DELEGAÇÃO DE COMPETÊNCIA.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 103-A; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, arts. 3º, 96, 100 e 194; Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, arts. 1º, 2º, 4º, 12, 13, 14, 17, 22, 26, 27, 29, 46, 50, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 64-A, 64-B, 66, 67 e 69; Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, 6º e 10; Decreto nº 83.937, de 6 de setembro de 1979, art. 6º.

Do último extrai-se excerto cuja clareza merece destaque:

...cumpre destacar que o § 2º do art. 63 da Lei nº 9.784, de 1999, prevê expressamente que o não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão administrativa. Nesse sentido, ainda que não estejam satisfeitos os pressupostos de admissibilidade do recurso, se a Administração verificar alguma ilegalidade, poderá –com fundamento na autotutela –proceder à revisão ex officio do ato decisório em apreço.

37.1. No entanto, o § 2º do art. 63 da Lei nº 9.784, de 1999, indica como fator limitativo da revisão ex officio a ocorrência da preclusão administrativa.

A lei aponta, todavia, fato impeditivo para a revisão de ofício: ter ocorrido preclusão administrativa. Segundo entendemos, **a lei quis referir-se ao que a doutrina tradicional, embora sob críticas, denomina de coisa julgada administrativa**, situação jurídica que retrata preclusão administrativa de ordem interna. Como bem assinala HELY LOPES MEIRELLES, “realmente, o que ocorre nas decisões administrativas finais é, apenas, preclusão administrativa, ou a irretratabilidade perante a própria Administração.

Em linha com esse entendimento ao julgar o processo a Turma a quo indicou com clareza:

Como se observa acima, a Turma aplicou a **Súmula CARF nº 96** ao caso e afastou o agravamento em 50% da multa aplicada.

Quanto ao fato de tê-lo feito de ofício, depreende-se ter a Turma entendido tratar-se de matéria de ordem pública. Por não existir qualquer controvérsia fática em seu conteúdo e sendo a questão também sumulada pelo CARF, a ilegalidade na aplicação da penalidade seria, no entender da Turma, flagrante, justificando, portanto, o seu conhecimento de ofício.

Questões de ordem pública podem ser conhecidas em qualquer fase processual, inclusive de ofício e exclusivamente pela 2ª. Instância. Recorro à jurisprudência do Poder Judiciário para ilustrar a questão:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. APELAÇÃO CÍVEL. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. INCORRÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. REDISCUSSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. **Não há que se falar em supressão de instância quando a matéria analisada caracteriza-se como de ordem pública, de modo que pode ser analisada até mesmo de ofício no segundo grau de jurisdição.**

2. Os Embargos de Declaração não têm aptidão para provocar reexame de questão já decidida no julgamento do recurso. EMBARGOS DECLARATÓRIOS CONHECIDOS E REJEITADOS.

(TJ-GO. Apelação Cível nº 0225892-20.2015.8.09.0051. DJ de 03.02.2017)

EMENTA: MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. CONHECIMENTO DE OFÍCIO. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA. DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO. ART. 13 DA LEI 8.620 /93. ART 124, II DO CTN . ARTS. 1.016 E 1.053 DO CC . INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA. ART 135, III DO CTN . 1. Apesar de a matéria não ter sido apreciada na instância a quo e sequer suscitada pelo agravante, a legitimidade da parte é questão de ordem pública, sendo uma das condições da ação e sua ausência leva à sua extinção. Por isso, e por força do efeito translativo, o tribunal pode e deve analisá-la de ofício, em sede de agravo de instrumento, nos termos dos arts. 267 , § 3o, e 301 , § 4o do CPC.

(...)

(TRF-1. Agr. Regimental no Agr. de Instrumento nº 15612/MG2007.01.00.015612-8).

Quanto ao conceito de ordem pública, recorro à doutrina para ilustrá-lo:

O conceito de “ordem pública” é fluido e pode ser apresentado de diversas formas no ordenamento jurídico nacional, a depender do ramo do Direito a ser operado. **Trata-se de verdadeiro conceito jurídico indeterminado** a ser interpretado conforme o quadro histórico e cultural do país.

(...)

Sob a ótica do direito material, as questões de ordem pública agem na limitação da autonomia da vontade das partes, prestigiando o princípio da segurança jurídica face à inércia dos interessados, pois primam pela estabilização de situações jurídicas consolidadas pelo decurso do tempo, não comungando com a eternização de pendências administrativas ou judiciais, bem como garantindo a previsibilidade das decisões.

Nessa linha, considero que a turma a quo aplicou adequadamente a Súmula n. 96 do CARF ao caso concreto. Ainda que a Fazenda Nacional entenda que há uma conduta reiterada do contribuinte, o fato é que o último não atendeu as intimações e houve arbitramento dos lucros, havendo total subsunção ao teor da referida súmula.

Em outras palavras, trata-se de um único fato, ainda que a situação seja continuada. Como consequência, não se trata de caso de agravamento da multa, conforme bem apontado pela r. decisão recorrida:

No que se refere à multa agravada, em consonância com o posicionamento dominante neste Conselho, entendo que o arbitramento supriu a ausência das informações e documentações requeridas, não se justificando a penalização em tal monta.

Aliás, esse é o entendimento consolidado nesta Corte nos termos da Súmula do CARF nº 96 de enunciado:

Súmula CARF nº 96: A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

Apesar do art. 538 do RIR/99 dispor de forma diversa, a jurisprudência que se constrói na seara administrativa aponta para a incompatibilidade de concomitância entre o arbitramento e a aplicação da multa agravada, sob o mesmo pretexto fático. No caso em tela, a multa fora agravada pelo fato do contribuinte não apresentar os documentos que lastrearam sua escrituração contábil. A grande questão é que a não apresentação destes documentos foi justamente o motivo para o arbitramento.

A lei define estritamente que o fato determinante para a aplicação da multa agravada é o não atendimento, no prazo assinalado, à intimação para prestar esclarecimentos (art. 44, § 2º, inciso I, da Lei nº 9430/96).

O não atendimento à intimação para apresentação de livros e documentos constitui hipótese legal de arbitramento dos lucros, não ensejando o agravamento da penalidade.

Assim, entendo deva ser cancelado o agravamento da multa.

Ademais, cumpre ressaltar o teor da Súmula CARF nº 172, recentemente aprovada, cujo teor é o seguinte: “a pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado”.

Ante todo o exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da Fazenda Nacional para reestabelecimento da responsabilidade tributária.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Redatora designada.

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 arguida 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, inicialmente *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 9101-005.540¹, 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 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.

¹ 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), Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

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 Nº 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.

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 cunha 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**)

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 Pregaça), 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.

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 APRECIÇÃO 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 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 Nº 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 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 acrescentados)

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.

APRECIÇÃO 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 ofício isolada por falta de recolhimento do tributo por estimativa, que foi lançada em concomitância com a multa de ofício 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 acrescentados)

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/88¹ 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 96², 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.

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 nº 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:

"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 valesse 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 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 ofício 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 9101-004.599² quando, distinguindo matéria e argumento, 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.

² Participaram do julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia 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.

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 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)

[...]

Inferre-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 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 DIPJ-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 apostado na linha 22 Ficha 06-A bem como o custo financeiro de igual período também não foi apostado na Ficha 06-A linha 40.

5. Após o recebimento do despacho decisório nº 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.

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 4.502/64³. 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

³ 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)

crédito tributário constituído. O sujeito passivo pode, de forma expressa, impugnar parcialmente o crédito tributário pretendendo a redução da penalidade⁴ na liquidação ou parcelamento em relação às 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

⁴ 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)

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)

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 lançado, mas se inexistir 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.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.