



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10510.003030/2009-18
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-005.729 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 01 de setembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado RECICLAR LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

RECURSO ESPECIAL. CIRCUNSTÂNCIAS DISTINTAS
DETERMINANTES DA DECISÃO. DIVERGÊNCIA NÃO
CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Se a divergência suscitada decorre de circunstância específica existente no recorrido e que não está presente no paradigma, não há como se estabelecer a divergência. Por outro lado, a discussão contida no paradigma sobre matéria de ordem pública, ainda que pudesse ter o condão de alterar o acórdão recorrido, caso tivesse sido analisada, necessitaria do expresse questionamento, por meio de embargos, da parte à quem aproveitaria. O essencial para a análise da caracterização da divergência, é saber como se conduziria o colegiado que proferiu o paradigma, diante da circunstância específica presente no acórdão recorrido e não o contrário, pois o que a recorrente busca é a uniformização do entendimento presente no paradigma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Relator

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, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocado), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pela conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional em face do acórdão n.º 1301-003.994, proferido em 16/07/2019, a 1ª Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF, por meio do qual o colegiado decidiu, por unanimidade de votos dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a penalidade qualificada, reduzindo-a ao percentual regular, e declarar a decadência de parte do lançamento.

O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (SIMPLES)

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

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. PREVISÃO NA LEI COMPLEMENTAR 105/2001. CONSTITUCIONALIDADE. A LC 105/2001 permite a quebra do sigilo por parte das autoridades e dos agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. Constitucionalidade da LC 105/2001 reconhecida pelo RE 601.314 (julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei 5.869/73).

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. LANÇAMENTO

A existência de depósitos bancários não escriturados e de origem não comprovada pelo sujeito passivo regularmente intimado autoriza o lançamento de ofício por omissão de receitas.

MULTA QUALIFICADA. NÃO COMPROVAÇÃO.

Em não se comprovando o dolo, fraude ou simulação, de se afastar a qualificadora da multa, mormente em casos de omissão de receitas por depósito bancário, em que as situações dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 devem se mostrar claras e definidas.

CÔMPUTO DO PRAZO DE DECADÊNCIA. PROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. Uma vez não comprovada a hipótese de dolo, fraude ou simulação, não prevalece a regra do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, e sim a do art. 150, §4º, do CTN, havendo a ocorrência do pagamento, contando-se o prazo de decadência a partir da data do fato gerador.

Encaminhados os autos à PFN em 07/08/2019 (fls. 750), consumou-se a ciência ficta da procuradoria em 06/09/2009, nos termos regimentais, sendo apresentado Recurso Especial em 19/09/2019 (fl. 751/758) alegando que a decisão deu interpretação divergente à legislação tributária, no que respeita à multa qualificada, indicando como paradigma o Acórdão n.º 9303-008.207.

O recurso especial teve sua admissibilidade rejeitada pela presidente da 3ª Câmara, nos termos do despacho de fls. 768/775.

Cientificada, a PFN interpôs agravo regimental, por meio da qual a presidente da CSRF acolheu o recurso, conforme despacho de fls. 787/793.

Por bem resumir a discussão quanto à admissibilidade do recurso e o teor da divergência, reproduzo abaixo os principais pontos do despacho de agravo, *verbis*:

[...]

A Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento decidiu que não restou caracterizada divergência relativamente à matéria denominada “multa qualificada”.

O despacho agravado analisou o paradigma e o acórdão recorrido, e concluiu pela existência de singularidade no acórdão recorrido, que impedia a confrontação com o paradigma para fins de caracterização da pretendida divergência. Os seguintes trechos bem esclarecem sobre os fundamentos da decisão (e-fls. 773/775):

Neste paradigma o sujeito passivo pretendeu efetuar compensação de Cofins com créditos de IRPJ apurados no bojo do processo administrativo n.º 10907.001884/2002-66. Sua compensação foi rejeitada, tendo em vista que existia decisão, no bojo de tal processo, denegatória da existência do crédito. Diante desse quadro, a Autoridade Fiscal lançou o crédito tributário, acrescido de juros de mora e multa de 150%.

[...]

A multa qualificada foi exonerada pelo colegiado ordinário do CARF, por entender, a turma, não se vislumbrar nenhuma das situações elencadas no art. 44, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, da Lei n.º 4.502/94, do ADI n.º 17/2002 ou do art. 90 da MP 2.158-35, ressalvando, ainda, que à época dos fatos inexistia qualquer disposição legal que impedisse o contribuinte de pedir compensação com créditos pendentes de apreciação definitiva.

Com o manejo de Recurso Especial a questão foi tratada pela 3ª Turma da CSRF que advertiu que o colegiado *a quo* teria tratado a multa qualificada como matéria de ordem pública, ao apreciá-la de ofício sem ter sido provocada por impugnação ou recurso voluntário. Considerou impróprio esse pronunciamento de ofício, nos seguintes termos:

[...]

Este paradigma não pode ser comparado com o acórdão recorrido porque este último possui uma peculiaridade específica que o distingue da situação apreciada pelo paradigma.

No acórdão recorrido, o colegiado se viu compelido a examinar a penalidade qualificada porque teria de se pronunciar sobre a ocorrência, ou não, da decadência. Assim, como a decadência, nos casos de lançamento com dolo, fraude ou simulação, tem regra de contagem específica, disposta no art. 173, I, do CTN, e como havia arguição de defesa sustentando que teria ocorrido a decadência, precisamente por não se aplicar ao caso a regra de contagem do art. 173, I, a turma necessariamente teria que avaliar se houve conduta dolosa a justificar a penalidade qualificada, para depois se pronunciar sobre a decadência.

[...]

[...]

Não se pode afirmar, assim, que a decisão recorrida apreciou a imputação da penalidade qualificada de ofício, por considera-la matéria de ordem pública, sendo certo que deveria, necessariamente, pronunciar-se sobre a ocorrência, ou

não, da decadência. E, para isso, foi preciso debater, antes, se havia justificativa para a multa qualificada, pois esta somente é aplicada se for comprovada a conduta dolosa.

Entendo que este paradigma não é apto a caracterizar a divergência suscitada.

A Fazenda Nacional não concorda com estas conclusões. Em seu agravo, frisa que “*é neste ponto específico referente à apreciação da multa qualificada, não impugnada, sobre o qual se estabelece a divergência*”.

Após transcrever, com destaques, trecho do acórdão recorrido, a Agravante afirma que “*inobstante o contribuinte não tenha recorrido da qualificação da multa, o acórdão recorrido decidiu tratar da matéria para desqualificar a penalidade*”.

Com o intuito de demonstrar a divergência, a Agravante transcreve, também com destaques, trechos da ementa e do voto do paradigma, e conclui (e-fl. 783, grifos no original):

Ao contrário do paradigma, verifica-se, pela análise do acórdão recorrido, que a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF excluiu a multa de 150%, mesmo sem qualquer tipo de questionamento expresso e específico do sujeito passivo no recurso voluntário.

Portanto, a e. Turma a quo divergiu do entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que proibiu a apreciação da multa, quando não for tempestivamente, expressamente e especificamente questionada, na fase recursal. Para o paradigma, como **a multa não é matéria de ordem pública, não pode ser apreciada de ofício pelo CARF**.

Nos termos do paradigma, julgar matéria não questionada e que não trate do interesse público é decisão ‘extra petita’. Trata-se de matéria não refutada no recurso.

Para bem decidir sobre as razões de agravo, faz-se necessário examinar os acórdãos recorrido e paradigma.

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa, no que interessa ao tema sob exame:

MULTA QUALIFICADA. NÃO COMPROVAÇÃO.

Em não se comprovando o dolo, fraude ou simulação, de se afastar a qualificadora da multa, mormente em casos de omissão de receitas por depósito bancário, em que as situações dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 devem se mostrar claras e definidas.

CÔMPUTO DO PRAZO DE DECADÊNCIA. PROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Uma vez não comprovada a hipótese de dolo, fraude ou simulação, não prevalece a regra do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, e sim a do art. 150, §4º, do CTN, havendo a ocorrência do pagamento, contando-se o prazo de decadência a partir da data do fato gerador.

O voto condutor esclarece sobre as circunstâncias em que o Colegiado deliberou sobre a matéria (grifos não constam do original):

Da Multa Qualificada.

Não há um tópico específico nas razões recursais do contribuinte acerca da multa qualificada, porém há a alegação de decadência, e para tanto, há que se fazer tal análise, diante da configuração ou não do dolo e da fraude.

No Relatório Fiscal, fls. 301 e ss, não há uma linha sequer acerca da motivação da multa qualificada.

A DRJ manteve a multa qualificada, quando menciona acerca da decadência, pois em seu entendimento, diante do Termo de Sujeição Passiva, um terceiro movimentava a conta bancária da pessoa jurídica, com exacerbação de poderes de representação, caracterizando o intuito fraudulento, e por reduzir intencionalmente a base de cálculo dos tributos devidos, aplicando-se assim, o art. 173, I, do CTN, e portanto não se operando a decadência. No entanto, para fins de qualificação da multa, a Fiscalização deveria justificar os motivos que levaram a qualificar a multa, não a DRJ.

Ora, ainda que tenhamos tal construção feita pela DRJ, no meu entendimento não há a descrição dos fatos tidos como dolosos por parte da fiscalização.

É certo que havia um terceiro, nomeado pela própria empresa para que atuasse como preposto em outra cidade, mas isso não configura o intuito doloso que a lei determina para que se qualifique a multa.

Ademais, temos a Súmula CARF 25:

[...]

Assim, afasto multa qualificada sobre as duas infrações, omissão de receitas e insuficiência de recolhimento.

Afastada a multa qualificada, analiso a questão da decadência.

Por outro lado, o **paradigma**, acórdão n.º 9303-008.207 (e-fls. 759/764), foi ementado como abaixo:

MULTA DE OFÍCIO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. IMPOSSIBILIDADE.

A exigência de multa, inclusive agravada, no lançamento de ofício, para a constituição de crédito tributário, nos termos da legislação então vigente, não constitui matéria de ordem pública.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

A falta de prequestionamento expresso do lançamento da multa de ofício, exigida juntamente com o lançamento da contribuição, implicou preclusão consumativa e temporal do direito de o contribuinte fazê-la em segunda instância, ainda que, se considere que se trata de matéria de ordem pública.

Também aqui, convém transcrever trechos do voto condutor, a lançar luzes sobre o quanto decidido (grifos não constam do original):

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 n.º 4.502/64".

No presente caso, entendo que a aplicação da multa agravada no lançamento de ofício não constitui matéria de ordem pública. [...].

[...]

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, [...].

[...]

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.

O confronto das decisões acima evidencia a divergência interpretativa, conforme postulada pela Fazenda Nacional.

O acórdão recorrido conheceu de ofício da matéria "multa qualificada" e sobre ela decidiu, muito embora reconhecendo expressamente que "*não há um tópico específico nas razões recursais do contribuinte*". O paradigma, em sentido contrário, firmou posição de que o julgamento acerca da multa de ofício "*somente poderia ter sido realizado, se tivesse sido expressamente questionada no recurso voluntário*".

Mostra-se irrelevante a discussão no paradigma sobre o que seria, ou não, matéria de ordem pública porque é claro o entendimento de que, ainda que assim se considerasse a multa de ofício, o questionamento no recurso voluntário seria necessário.

Quanto à justificativa do acórdão recorrido, de que seria indispensável analisar a multa qualificada (matéria não recorrida) para que fosse possível se manifestar sobre a decadência (esta, sim, matéria recorrida), tem-se que não deve ser tida como impeditiva à configuração da divergência interpretativa. Afinal, o acórdão paradigma foi taxativo pela indispensabilidade de questionamento no recurso voluntário, não se manifestando sobre possíveis exceções.

Constata-se, assim, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de reforma do despacho questionado. Por tais razões, propõe-se que o agravo seja ACOLHIDO para DAR seguimento ao recurso especial relativamente à matéria "**multa qualificada**".

[...]

De acordo.

ACOLHO o agravo e DOU seguimento ao recurso especial relativamente à matéria "**multa qualificada**".

No mérito, a PFN apresenta os seguintes fundamentos para a reforma do acórdão recorrido, *verbis*:

IV. DOS FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO R. ACÓRDÃO RECORRIDO.

O Colegiado a quo deu parcial provimento ao recurso voluntário, levando em consideração matéria não questionada pelo contribuinte.

Contudo, cabe destacar que penalidade não pode ser considerada matéria de ordem pública, logo não caberia exame por parte da Turma a quo. Trata-se, portanto, de matéria preclusa, a teor do art. 17 do Decreto n.º 70.235/72:

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

O processo administrativo fiscal, assim como o processo civil, impõe fases processuais que devem ser observadas para o perfeito andamento do processo e adequado deslinde do litígio.

A presente demanda é delimitada precisamente pelos contornos jurídicos que foi dado pelo contribuinte, definido pelo pedido e pelos fatos e fundamentos jurídicos que o baseiam, lançados em seu recurso.

Tomando de empréstimo os princípios existentes no âmbito do processo civil, em vista dos permissivos expressos nos artigos 108 do CTN e art. 4º da LICC, podemos citar o art. 128, do Código de Processo Civil, abaixo transcrito:

“Art. 128. 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.”

O citado artigo revela que o Código de Processo Civil consagrou o princípio de adstrição do juiz ao pedido da parte, como decorrente do princípio dispositivo.

Portanto, o órgão julgador ao apreciar a legalidade do ato administrativo, deve decidir também de acordo com a matéria expressamente inserta no recurso voluntário. Esse entendimento encontra normatização também no art. 460 do CPC:

“Art. 460. 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”.

Nesse sentido, ensina Moacy Amaral Santos:

“.....Repete-o o art. 460 do mesmo Código, agora como requisito as sentença: a sentença deverá ser a resposta jurisdicional ao pedido do autor, nos limites em que este o formulou. Afastando-se desses limites, a sentença decide extra ou ultra petita. Imposto que é ao juiz não pronunciar-se sobre o que não constitua objeto do pedido, cumpre-lhe, em caso de dúvida, **interpretar o pedido restritivamente, evitando, assim, de decidir extra ou ultra petita.** Por isso preceitua o mesmo Código, art. 293: “Os pedidos são interpretados restritivamente...”. (Primeiras linhas de direito processual civil, 2º volume, ed. Saraiva)

Corroborando com a linha argumentativa alinhavada acima, destaca-se manifestação do professor Vicente Greco Filho:

“O limite objetivo da sentença é o pedido do autor que é o próprio objeto do processo ou o pedido dos vários autores se mais de um houver no julgamento conjunto. Não pode a sentença ser de natureza diversa do pedido, nem condenar o réu em quantidade superior ou objeto diverso do que lhe foi demandado.” (Direito Processual Civil Brasileiro, 2º Volume, Ed. Saraiva)

[...]

Desse modo, tratando-se de matéria preclusa, deve ser restabelecida a multa de 150%.

Cientificada do recurso especial da PFN e da sua admissão por meio do despacho de agravo, a contribuinte apresentou suas contrarrazões (fls. 821/835), na qual pugna pelo não conhecimento do recurso especial, nos termos analisados no despacho da presidente da 3ª Câmara que havia negado seu seguimento, forte no sentido de que não restou configurada a necessária similitude fática entre os acórdãos paradigma e recorrido para caracterizar a divergência suscitada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

1. Do conhecimento

A contribuinte contesta a admissibilidade do recurso em suas contrarrazões, entendendo que não se configurou a necessária similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma, suficientes à ensejar a divergência.

Com efeito, com a devida vênua aos r. fundamentos trazidos no despacho de agravo entendo que, de fato, o acórdão paradigma não se presta para configurar a divergência suscitada.

De fato existe um ponto de contato entre as discussões dos dois acórdãos paragonados concernente à apreciação da aplicação da multa qualificada em ambos os processos, a despeito de não ter havido impugnação específica acerca dessa matéria nos recursos interpostos.

Não obstante, verifica-se que o acórdão recorrido traz no bojo da decisão um móvel específico que levou o colegiado a conhecer da matéria relativa à aplicação da multa qualificada e concluir por afastá-la, na medida em que a contribuinte havia postulado no recurso o reconhecimento da decadência parcial do lançamento nos termos do art. 150, § 4º do CTN¹.

Ao analisar a questão suscitada o colegiado foi obrigado a verificar a existência ou não das condições exigidas para a aplicação do prazo decadencial mais elástico, previsto no art. 173, inc. I do CTN², notadamente à ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Na esteira dessas análise na qual concluiu ser inexistente a caracterização de dolo, fraude ou sonegação, que o colegiado *a quo* aduziu, em consequência, ser inaplicável a multa qualificada ao lançamento, ainda que tenha reconhecido que a contribuinte não a impugnou.

Tal circunstância não se encontra presente no acórdão paradigma. Naquele caso o colegiado de segundo grau também avançou na análise da aplicação da multa qualificada,

¹ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

² Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

mesmo não tendo esta sido expressamente impugnada sua aplicação, sob o fundamento de que se tratava de matéria de ordem pública, passível de conhecimento de ofício pelo julgador, o que foi repellido pela instância especial que proferiu o acórdão paradigma.

Os excertos do voto condutor do paradigma, contido no despacho de agravo que foi transcrito no relatório, revelam que toda a discussão do colegiado que proferiu o paradigma voltou-se para a análise se a aplicação da multa qualificada constituir-se-ia matéria de ordem pública, inexistindo qualquer outra circunstância adicional sob análise.

Assim, renovando as vênias ao entendimento do despacho de agravo, não é possível vislumbrar como o colegiado que proferiu o paradigma teria decidido ante ao fato, presente no recorrido, de que a alegação de decadência expressamente apresentada no recurso conduziu necessariamente à análise da existência de dolo, fraude ou simulação que, uma vez afastada, deu ensejo à extensão de tais fundamentos para cancelar a multa qualificada aplicada no lançamento.

De fato, a questão de tratar-se ou não de matéria de ordem pública, presente no paradigma, é irrelevante para a decisão proferida pelo colegiado *a quo*, como bem apontado no despacho de agravo. Mas esse aspecto, também, revela a dessimilitude das situações, posto que o recurso especial da PFN busca justamente discutir a não caracterização da alegação como matéria de ordem pública, além da preclusão temporal, temas ausentes de discussão no recorrido e que não foram objeto de questionamento pela recorrente em sede de embargos.

O essencial para a análise da caracterização da divergência, no meu entendimento, é saber como se conduziria o colegiado que proferiu o paradigma, diante da circunstância específica presente no acórdão recorrido e não o contrário, pois o que a recorrente busca é a uniformização do entendimento presente no paradigma.

Por fim, apesar de não ser o aspecto mais relevante, observa-se que o acórdão paradigma trata de multa isolada aplicada em face de compensação indeferida, enquanto que a do acórdão recorrido é decorrente do lançamento. Ou seja, se no processo paradigma tivesse sido alegada a decadência do lançamento da multa, a apreciação quanto à existência de dolo, fraude ou sonegação seria intrínseca à própria discussão, o que, por si só, uma vez afastada a conduta dolosa, conduziria ao seu afastamento.

Por todo o exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso especial interposto pela PFN.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

