



**Processo nº** 10580.726759/2010-76  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9101-005.468 – CSRF / 1<sup>a</sup> Turma  
**Sessão de** 12 de maio de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** SV MERCEARIA LTDA

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2011

MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO EM SEDE RECURSAL. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. RESTABELECIMENTO DA EXIGÊNCIA.

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, no caso, a multa de que trata o art. 21 da Lei nº 9.317/1996, e, consequentemente, implicando a nulidade da parte do Acórdão em Recurso Voluntário que analisou a matéria e reduziu o montante da exigência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencida a Conselheira Livia De Carli Germano, que votou pelo não conhecimento. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em dar-lhe provimento para anular o acórdão recorrido na parte em que apreciou matéria não impugnada pelo contribuinte, e, consequentemente, restabelecer a exigência da multa prevista no art. 21 da Lei nº 9.317/1996. Votaram pelas conclusões a Conselheira Livia De Carli Germano e o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

(documento assinado digitalmente)  
Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)  
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado, 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 pelo Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

## Relatório

Trata-se de autos para exigir IRPJ-Simples, CSLL-Simples, PIS-Simples, COFINS-Simples, INSS-Simples e multa regulamentar (fls. 295), relativos ao ano 2006, bem como juros de mora e multa de ofício qualificada, baseados em presunção legal de omissão de receitas com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96.

O contribuinte apresentou impugnação que foi julgada improcedente.

Inconformado, manejou o competente Recurso Voluntário (fl. 606 e ss.), nos seguintes termos, conforme relatório da decisão recorrida:

- i) parcela significativa dos recursos que transitaram pelas contas bancárias seriam de terceiros, em razão de o contribuinte ter exercido a atividade de intermediação na venda de frangos, para a qual apenas recebia uma bonificação;
- ii) o Livro Caixa apresentado à fiscalização comprovaria a origem dos depósitos bancários;
- iii) as notas fiscais das operações de intermediação não teriam sido emitidas porque não eram exigidas pelos fiscos estaduais;
- iv) a realização de uma perícia seria necessária para que a fiscalização comprove que os depósitos em suas contas bancárias são fruto da atividade de intermediação comercial;
- v) a auditoria fiscal realizada com base em informações da movimentação financeira do contribuinte obtida sem autorização judicial vulneraria o sigilo bancário constitucionalmente protegido;
- vi) o recurso deveria ser enviado à "Procuradoria Fiscal da Receita Federal do Brasil" para a devida análise;
- vii) os sócios da empresa autuada não teriam tido ganho patrimonial no período fiscalizado, o que indicaria que a movimentação financeira não gerou qualquer enriquecimento;
- vi) as multas impostas deveriam ter seu percentual reduzido, em razão da "ilegalidade e inconstitucionalidade dos critérios punitivos para a sua fixação".

Analizando o recurso apresentado, a 1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento julgou-a parcialmente procedente apenas para reduzir o valor da multa administrativa aplicada com fundamento legal no artigo 21 da Lei nº 9.317/1996, que deveria ser exigida no valor de R\$ 12.644,47, tendo o julgado recebido a seguinte ementa e dispositivo:

### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2006

NULIDADE. SIGILO BANCÁRIO.

A requisição das informações bancárias do contribuinte junto às instituições financeiras está autorizada pelo art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001, regulamentado pelo Decreto nº 3.724, de 2001, sendo lícita a utilização dessas

informações na fundamentação de exigência tributária.

### **ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTARIA**

Ano-calendário: 2006

#### **OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. BASE DE CÁLCULO.**

A presunção de omissão de receitas estipulada no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 não faz qualquer segmentação das receitas presumidas, submetendo todas à tributação, na qualidade de receita omitida, inclusive receitas oriundas de prestação de serviços.

#### **OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. CONSUMO DA RENDA.**

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada. Súmula CARF nº 26.

#### **MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. LEGALIDADE.**

A multa de ofício exigida nos percentuais de 75% e 150% possui fundamento legal em norma válida e não pode ser afastada em razão de alegação de inconstitucionalidade. Súmula CARF nº 2.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário apenas para reduzir o valor da multa administrativa aplicada com fundamento legal no artigo 21 da Lei nº 9.317/1996, que deve ser exigida no valor de R\$ 12.644,47. Vencidos os conselheiros, Luís Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Gisele Barra Bossa e André Severo Chaves (Suplente Convocado), que afastavam a multa administrativa e a qualificação da multa de ofício.

Cientificada dessa decisão, a PGFN opôs embargos de declaração de fls. 684-687 aduzindo, em apertada síntese:

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF deu provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir o valor da multa administrativa aplicada.

Ocorre que, **o contribuinte não impugnou esse tema.**

Somente em sede de Recurso Voluntário, o contribuinte defendeu genericamente que as multas aplicadas violavam princípios constitucionais.

Portanto, *data venia*, não caberia à e. Turma, em julgamento *extra petita*, **discutir fatos não impugnados no processo.**

[...]

Com base nisso, perdeu o contribuinte o direito de impugnar a multa administrativa, como inevitável efeito da preclusão e, por conseguinte, **deixou a e. Turma de ter o poder de apreciar tal questão, por conta do princípio da adstricção do julgador ao pedido do autor.**

Em face do exposto, a União requer o conhecimento e o provimento do presente recurso, a fim de sanar o vício acima apontado e prequestionar a matéria que não foi objeto de análise expressa no acórdão embargado. [grifos do recurso]

Por meio do Despacho de Admissibilidade de fls. 690-693, os embargos foram rejeitados. O trecho a seguir reproduzido resume os fundamentos dessa decisão:

Verifica-se, portanto, que o vício apontado pela Fazenda Nacional diz respeito ao fato de o Acórdão n.º 1201-002.974 ter consubstanciado julgamento extra petita, uma vez que a contribuinte não contestou a aplicação da multa administrativa em sua impugnação e só veio a mencionar o tema, ainda assim de forma genérica, no momento da interposição do recurso voluntário.

Sem adentrar no mérito da alegação formulada pela embargante, fato é que o vício arguido não se encontra entre aqueles que a legislação elenca como passíveis de contestação pela via dos embargos de declaração.

Conforme declara expressamente o caput do art. 65 do Anexo II do RICARF/2015, os embargos de declaração são cabíveis apenas "quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma".

Portanto, o remédio processual adequado para contestar o vício apontado pela Fazenda Nacional não são os embargos de declaração.

Tampouco pode ser classificada a alegação da embargante como relacionada a "inexatidões materiais devidas a lapso manifesto" ou a "erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão", o que possibilitaria seu eventual acolhimento como embargos inominados previstos no art. 66 do Anexo II do RICARF/2015.

Diante do exposto, com fundamento no art. 65 do Anexo II do RICARF/2015, **REJEITO** os embargos de declaração opostos pela FAZENDA NACIONAL

Os autos foram encaminhados à PGFN em 14/10/2019 (fl. 694) para ciência do referido despacho.

Em 23/10/2019 o processo retornou ao CARF (fl. 702) com o Recurso Especial de fls. 695-701.

O Ilustre Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, por meio do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de fls. 705-710, deu seguimento ao Apelo Fazendário, nos seguintes termos:

A Fazenda aduz a ocorrência de divergência de interpretação da legislação tributária quanto à **possibilidade de decisão acerca de matéria não suscitada**, assim repisando a questão apontada nos embargos de declaração.

Foram indicados como paradigmas os acórdãos n.º 9303-01.705 e n.º 1402-001.594, cujas ementas transcrevo a seguir:

**Acórdão n.º 9303-01.705** (3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - ementa integralmente reproduzida no recurso)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

NORMAS PROCESSUAIS. JULGAMENTO PELO COLEGIADO DE SEGUNDA INSTÂNCIA DE MATÉRIA NÃO SUSCITADA PELO SUJEITO PASSIVO, EM NENHUMA DE SUAS PEÇAS DE DEFESA. IMPOSSIBILIDADE.

O julgamento da causa é limitado pelo pedido, devendo haver perfeita correspondência entre o postulado pela parte e a decisão, não podendo o julgador afastar-se do que lhe foi pleiteado, sob pena de vulnerar a imparcialidade e a isenção, bases em que se assenta a atividade judicante. É *extra petita* o julgamento quando a matéria julgada não foi devolvida ao colegiado pelas partes.

Recurso Especial do Procurador Provido.

**Acórdão n.º 1402-001.594** (2ª Turma da 4ª Câmara da Iª Seção - ementa integralmente reproduzida no recurso)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EXAME DE MATÉRIA DE FATO NÃO CONTESTADA NA IMPUGNAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO QUANDO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

EMBARGOS ADMITIDOS. EFEITOS INFRINGENTES.

Havendo preclusão quanto à impugnação de matéria de fato, tal questão não pode ser levantada em recurso voluntário. Embargos admitidos e acolhidos para excluir da apreciação do acórdão embargado da questão relacionada ao imposto de renda retido na fonte IRRF, não contestada quando da impugnação.

Embargos Admitidos e Providos.

[...]

Em síntese, assim argumenta a Fazenda ao demonstrar o dissídio jurisprudencial:

A Iª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Iª Seção de Julgamento do CARF deu provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir o valor da multa administrativa aplicada.

Ocorre que, **o contribuinte não impugnou esse tema**.

Somente em sede de Recurso Voluntário, o contribuinte **defendeu genericamente que as multas aplicadas violavam princípios constitucionais**.

Verifica-se, portanto, que o **acórdão se enquadra como extra petita**, por discutir sobre **fatos não impugnados no processo**.

A 3ª Turma da CSRF, por outro lado, **anulou** decisão **extra petita** do CARF, que analisou **matéria não questionada expressamente pela contribuinte**. Vejamos:

[...]

Para esclarecer a divergência apontada, segue trecho do voto condutor do acórdão supra, em que se verifica a configuração de julgamento **extra petita**, no caso de julgado que **vai além da matéria devolvida pelo recurso apresentado pela contribuinte ao colegiado**. Cite-se:

[...]

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Iª Seção de Julgamento do CARF também proibiu a apreciação de matéria não contestada, em virtude dos efeitos da preclusão. Vejamos:

[...]

Assim, diante de situações equivalentes (análise de matérias preclusas), os acórdãos, recorrido e paradigmas, apresentaram soluções divergentes. Enquanto o primeiro admite a sua apreciação, os últimos proíbem o seu exame para que não haja julgamento *extra petita*.

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que **a recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial**, apenas em relação ao primeiro paradigma.

No caso do acórdão recorrido, ao examinar as multas de ofício, aplicada com fundamento no art. 44, incisos I e II, da Lei n.º 9.430/96, e administrativa, aplicada com fundamento no art. 21 da Lei n.º 9.317/96, diante de pedido recursal de redução do percentual das multas impostas amparado na alegação de "*ilegalidade e inconstitucionalidade dos critérios punitivos para a sua fixação*", o colegiado concluiu pela legalidade das multas e examinou a base de cálculo da multa administrativa, tendo verificado ser devido o seu ajuste e a consequente redução da multa administrativa, "*conforme o patamar correto da base de cálculo*". Veja-se trecho do voto condutor:

Por fim, subsidiariamente, o recorrente requereu a redução do percentual das multas impostas, em razão de alegada "ilegalidade e inconstitucionalidade dos critérios punitivos para a sua fixação" (fls. 647). Verifico que foram impostas ao contribuinte a multa de ofício, parcialmente qualificada, e uma multa administrativa.

A multa de ofício aplicada tem como fundamento o artigo 44, incisos I e II, da Lei n.º 9.430/1996, abaixo transcrito. Portanto, deve ser afastada a acusação de ilegalidade.

[..]

A multa administrativa foi aplicada com fundamento legal no artigo 21 da Lei n.º 9.317/1996 e assim fundamentada pela fiscalização (fls. 292):

**Os trabalhos fiscais demonstraram que a microempresa ultrapassou, durante o ano-calendário de 2006, o limite de receita bruta acumulada de R\$ 240.000,00, e não efetuou, como lhe era obrigação acessória fazer, nos moldes dos art. 13, inciso II, parágrafos 2º e 3º, da Lei n.º 9.317/96, até o último dia útil do mês de janeiro de 2007, a comunicação de sua exclusão no SIMPLES na condição de Microempresa. Como consequência, e conforme determina o art. 21 do já mencionado diploma legal, foi aplicada uma multa correspondente a 10% (dez por cento) do total dos impostos e contribuições devidos de conformidade com o SIMPLES no mês que antecedeu o início dos efeitos da exclusão, valor este que não poderia ser inferior a R\$ 100,00 (cem reais).**

[..]

**No caso em tela, o contribuinte teria que comunicar à Receita Federal do Brasil até o último dia útil do mês de janeiro de 2007 o fato de ter excedido o limite legal de receita na condição de microempresa, conforme determina o art. 21 da Lei n.º 9.317/96; como este não o fez, cabível é a multa de 10% sobre o imposto devido no mês de dezembro de 2006, mês este que antecedeu o início dos efeitos da exclusão.**

**Em dezembro de 2006 a alíquota aplicável ao SIMPLES é de 12,6% acrescido de 20% , ou seja, 15,12% sobre a base de cálculo de dezembro/06**

**(RS 9.459.706,26), sendo a multa de ofício cabível de RS 143.030,76  
(15,12% x R\$ 9.459.706,26 x 10%).**

Verifico que a fiscalização, no cálculo da multa em tela, considerou que toda a movimentação financeira analisada (RS 9.459.706,26) ocorreu em dezembro de 2006, o que não é verdade, uma vez que a tabela de fls. 257 aponta o valor de R\$ 836.275,07 para movimentação financeira não comprovada daquele mês. Assim, a multa deve ser reduzida, conforme o patamar correto da base de cálculo, da seguinte forma: R\$ 836.275,07 x 15,12% x 10% = R\$ 12.644,47.

## 5 Conclusão

Diante das razões acima expostas, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário apenas para reduzir o valor da multa administrativa aplicada com fundamento legal no artigo 21 da Lei n.º 9.317/1996, que deve ser exigida no valor de R\$ 12.644,47.

No que se refere ao primeiro paradigma (nº 9303-01.705), foi submetido à apreciação do colegiado Recurso Especial, apresentado pela PGFN, onde foi suscitada discussão acerca da "*possibilidade de o julgador enfrentar matéria que não tenha sido devolvida às instâncias julgadoras pelas partes*". Recebida a questão, o colegiado verificou que, no âmbito da análise de decisão que indeferiu parcialmente pedido de ressarcimento, a Turma recorrida examinou a possibilidade de exclusão dos valores auferidos com a cessão de créditos de ICMS da base de cálculo da Cofins, a partir de alegação recursal no sentido de que "*os valores de transferência de ICMS estão abrangidos pela imunidade das exportações, mencionando os arts.149 e 155, § 2º, X, "a", da Constituição Federal, além de não constituir receita tributável*", tendo concluído pelo provimento do recurso com amparo no entendimento de que o indeferimento do direito creditório deveria ser precedido de lançamento. Em relação à questão suscitada no recurso especial, similar à matéria em tela, a 3ª Turma da CSRF entendeu que o julgado foi além da matéria devolvida no recurso ao colegiado e, por conseguinte, deu provimento ao recurso especial da Fazenda para anular o processo a partir do acórdão recorrido. Confira-se trecho do voto condutor:

Como consequência lógica dos princípios dispositivos e da demanda, há o que a doutrina denominou de princípio da congruência (adstrição) ou da correspondência, entre o pedido e a sentença, que impede o julgador de atuar sobre matéria que não foi objeto de **expressa manifestação** pelo titular do interesse. Por conseguinte, é o pedido que limita a extensão da atividade judicante. Daí, considerar-se **extra petita** a decisão sobre pedido diverso daquilo que consta da petição inicial. Será ultra petita a que for além da extensão do pedido, apreciando mais do que foi pleiteado. Por fim, é citra petita a decisão que não versou sobre a totalidade do pedido.

Em suma, pelo princípio da congruência, **deve haver perfeita correspondência entre o pedido e a decisão**. Não sendo lícito ao julgador ir além, aquém ou em sentido diverso do que lhe foi pedido. Em outras palavras, **o julgamento da causa é limitado pelo pedido, não podendo o julgador dele se afastar, sob pena de vulnerar a imparcialidade e a isenção, bases em que se assenta a atividade judicante**.

Assim, o julgado que vai além da matéria devolvida no recurso ao colegiado, indiscutivelmente, viola esses princípios.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional para anular o processo a partir do acórdão recorrido, inclusive, e determinar que outro julgamento seja realizado, observando os limites da lide.

[grifos do despacho]

Em relação ao segundo paradigma (n.º 1402-001.594) tem-se que representa nova decisão, decorrente de entendimento da Turma pela existência de erro no julgado submetido a revisão em sede de embargos, caracterizado pela manifestação acerca de matéria que teve a preclusão reconhecida na decisão DRJ e na decisão modificadora. Confira-se trecho do voto condutor:

No caso dos autos, não se trata de omissão propriamente dita, mas sim de julgamento *extra petita*, situação excepcional que admite embargos para correção de erro, qual seja, limitar o julgado ao objeto da matéria em litígio.

Esta Turma Julgadora deu parcial provimento ao recurso voluntário, para cancelar a exigência do IRRF sobre pagamento a beneficiário não identificado/sem causa.

No entanto, esta matéria não foi objeto de impugnação pelo sujeito passivo, conforme anota a DRJ em sua decisão, aqui transcrita:

*"38. Do lançamento de IRRF. Do pagamento sem causa.*

*39. Trata-se de matéria não expressamente impugnada, considerada consolidada administrativamente, nos termos do disposto no art. 17 do Decreto n.º 70.235/1972, com redação determinada pela Lei n.º 9.532/1997."*

Com base nisso, deixou o Colegiado de ter o poder de apreciar tal questão, por conta do princípio da adstricção do julgador ao pedido do autor.

Portanto, verifica-se, que houve omissão do acórdão do recurso voluntário, ao não apreciar, ou ao não afastar expressamente, a inexistência de pressupostos a permitirem a apreciação dessa matéria.

É que se afigura ausente requisito para que essa questão fosse apreciada por esta Turma, visto que não foi levantada em grau de impugnação, tratando-se, portanto, de matéria preclusa, a teor do art. 17 do Decreto n.º 70.235/72:

[...]

**ISSO POSTO**, voto no sentido de admitir os Embargos de Declaração para, no mérito, dar-lhes provimento e reformar o Acórdão 1402001.482, uma vez que abarcou matéria referente ao Imposto de Renda Retido na Fonte que não foi objeto de impugnação, tornando-se preclusa.

Como se vê, nos casos tratados no acórdão recorrido e no primeiro paradigma, as matérias sobre as quais recaíram as apreciadas alegações de julgamento *extra petita* foram mencionadas nos correspondentes recursos voluntários, mas a partir de aspectos em tudo distintos daqueles que ensejaram as decisões atacadas, ao passo que, no caso da situação vista no segundo paradigma, verifica-se ser menos complexa a identificação de que os julgadores foram além do pedido considerado válido no processo, quando comparada às primeiras, já que o tema examinado não foi sequer tangenciado na impugnação. Nesse passo, não é possível afirmar que o colegiado responsável pela decisão expressa no segundo paradigma decidiria no mesmo sentido se diante do caso de que trata o acórdão recorrido.

Assim, neste juízo de cognição sumária, concluo pela caracterização da divergência de interpretação suscitada pela Fazenda, em relação ao primeiro acórdão paradigma apontado (n.º 9303-01.705).

Ressalto que os paradigmas analisados no presente despacho constam do sítio do CARF na Internet e até a data da interposição do Recurso Especial não haviam sido reformados nas partes de interesse.

Por conseguinte, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida a matéria **possibilidade de decisão acerca de matéria não suscitada**.

No mérito, a PGFN requer a anulação da decisão recorrida na parte em que apreciou matéria não impugnada pelo contribuinte, haja vista o disposto nos arts. 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72 em razão da preclusão decorrente do fato de o contribuinte não ter contestado em impugnação a cominação da penalidade prevista no art. 21 da Lei nº 9.317/96.

Os autos retornaram à unidade de origem para que o contribuinte fosse cientificado do Acórdão, Despacho de Admissibilidade em Embargos e Despacho de Admissibilidade em Recurso Especial. Tendo em vista o CNPJ do contribuinte encontrar-se na situação de inaptidão em razão de localização desconhecida (fl. 719), procedeu-se à intimação via edital (fl. 720), tendo o contribuinte sido considerado cientificado em 01/09/2020 (fl. 721).

Os autos retornaram ao CARF sem qualquer pronunciamento por parte do contribuinte para prosseguimento do julgamento do Recurso Especial da PGFN.

Em seguida, os autos foram sorteados a este Conselheiro para relato.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

### 1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo.

O contribuinte foi intimado sobre a interposição do Apelo Fazendário questionando, não tendo se manifestado nos autos

Pois bem, 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 divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

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

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

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

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

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

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

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

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

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

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

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

[...]

O Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de fls. 705-710 deu seguimento ao Recurso Especial Fazendário com base no Acórdão paradigma nº 9303-01.705.

Entendendo acertada tal decisão, pois resta evidente que enquanto no Acórdão recorrido o colegiado apreciou matéria somente aventada em sede de Recurso Voluntário, no Acórdão paradigma nº 9303-01.705, de modo diverso, o colegiado concluiu não ser possível o CARF decidir sobre matéria que não tenha sido devolvida às instâncias julgadoras pelas partes.

Isso posto, encaminho meu voto pelo CONHECIMENTO do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

## 2 MÉRITO

Sobre o tema, assim já me manifestei no Acórdão nº 1301-002.664:

Pois bem, a preclusão é matéria de lei e seus efeitos ocorrem independentemente de pronunciamento da autoridade administrativa. Nesse sentido, assim dispõe o art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, *verbis*:

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

Da ausência de impugnação a uma ou mais infrações decorre a exigibilidade imediata do crédito tributário correspondente, conforme dispõe o § 1º do art. 21 do Decreto nº 70.235, de 1972, transrito a seguir:

Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável.

§ 1º No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de

autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original.

Nesse sentido, não merece conhecimento a matéria aventada em sede de recurso voluntário que não tenha sido objeto de impugnação, operando a constituição definitiva do crédito tributário relativo a tal matéria.

Ora, se há preclusão em razão de determinada matéria não ter sido contestada em impugnação, não tendo sido apresentada sequer a peça inaugural do litígio, após proferida decisão de primeira instância, obviamente encontra-se precluso o próprio direito de recorrer de quem preferiu manter-se inerte após ser intimado a impugnar a exigência.

Nesse mesmo sentido pode-se citar o precedente deste colegiado no Acórdão nº 9101-004.789<sup>1</sup>, de relatoria da Ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa, no qual, ainda que se referisse à intempestividade de manifestação de inconformidade - ou seja, em exame em 1ª instância de recurso do contribuinte em pedido de reconhecimento de direito creditório/compensação, e trata-se de impugnação intempestiva – amolda-se perfeitamente ao caso concreto se analisarmos sob o enfoque da preclusão e do não conhecimento, em sede Recurso Voluntário, de matéria não litigiosa:

A Contribuinte contesta o posicionamento do Colegiado *a quo* que, confirmando a intempestividade da manifestação de inconformidade, declarou *prejudicada a análise dos pedidos da recorrente, relativos ao mérito dos seus pedidos de compensação*.

Em recurso voluntário, a Contribuinte argumentou, com base nos arts. 27 e 65 da Lei nº 9.784/99, que teria direito, a qualquer tempo, de solicitar *a revisão de sanções, principalmente das quais não caiba mais recurso ou defesa, quando surgirem circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada* e, no caso, seu pleito deveria ser apreciado pela Autoridade responsável pelo ato, em razão do erro grave apontado – decadência, inclusive podendo ser conhecido e anulado de ofício. A alegada decadência se referiria ao direito de o Fisco questionar os saldos negativos de IRPJ apurados nos anos-calendário 2000 e 2001 (o primeiro deles objeto do processo administrativo nº 16306.000241/2010-34, à época ainda pendente de julgamento).

Em preliminar do recurso voluntário, assim como do presente recurso especial, a Contribuinte requereu a suspensão do processo até decisão do litígio instaurado no processo administrativo nº 16306.000241/2010-34, já que, caso aquele venha a ser julgado favoravelmente à Recorrente, todas as compensações vinculadas ao crédito reconhecido deverão ser consideradas válidas.

---

<sup>1</sup> Participaram do julgamento os Conselheiros André Mendes de Moura, Lívia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Adriana Gomes Rêgo (Presidente), e divergiu na matéria a Conselheira Lívia De Carli Germano. Dispositivo do julgado: "Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Lívia De Carli Germano, que lhe deu provimento".

A decisão do pedido de suspensão, porém, é dependente da solução a ser dada ao dissídio jurisprudencial, pois, caso confirmado o posicionamento expresso pelo Colegiado *a quo*, inexistirá processo administrativo instaurado para se cogitar de sua suspensão.

E, neste sentido, não merece reparos o acórdão recorrido, que assim traz expresso em seu voto condutor:

A tempestividade constitui condição inarredável para o julgamento de processos administrativos fiscais. A intempestividade da petição não instaura a fase litigiosa do procedimento. Em consequência, o mérito das alegações nela veiculadas não comporta exame e julgamento por parte deste colegiado.

Tendo a contribuinte protocolado intempestivamente a sua Manifestação de Inconformidade, não há que se falar em ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório, tampouco em excesso de rigorismo na aplicação do respectivo prazo. O princípio do informalismo moderado ou a suposta ausência de prejuízo ao erário não podem ser invocados pela contribuinte com o intuito de desconsiderar os prazos recursais expressamente fixados na legislação.

Diante da evidente intempestividade da manifestação de inconformidade de fls. 7992, resta prejudicada a análise dos pedidos da recorrente, relativos ao mérito dos seus pedidos de compensação.

De fato, sendo intempestiva a impugnação ou a manifestação de inconformidade, o Decreto nº 7.574/2011, incorporando as disposições do citado Ato Declaratório Normativo nº 15/96, somente autoriza a discussão, no contencioso administrativo, de tempestividade suscitada em preliminar. Veja-se:

Art. 56. A impugnação, formalizada por escrito, instruída com os documentos em que se fundamentar e apresentada em unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo, bem como, remetida por via postal, no prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência, instaura a fase litigiosa do procedimento ( Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 14 e 15 ).

§ 1º Apresentada a impugnação em unidade diversa, esta a remeterá à unidade indicada no caput.

**§ 2º Eventual petição, apresentada fora do prazo, não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário nem comporta julgamento de primeira instância, salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade, como preliminar.**

§ 3º No caso de pluralidade de sujeitos passivos, caracterizados na formalização da exigência, todos deverão ser cientificados do auto

de infração ou da notificação de lançamento, com abertura de prazo para que cada um deles apresente impugnação.

§ 4º Na hipótese do § 3º, o prazo para impugnação é contado, para cada sujeito passivo, a partir da data em que cada um deles tiver sido cientificado do lançamento.

§ 5º Na hipótese de remessa da impugnação por via postal, será considerada como data de sua apresentação a da respectiva postagem constante do aviso de recebimento, o qual deverá trazer a indicação do destinatário da remessa e o número do protocolo do processo correspondente.

§ 6º Na impossibilidade de se obter cópia do aviso de recebimento, será considerada como data da apresentação da impugnação a constante do carimbo apostado pelos Correios no envelope que contiver a remessa, quando da postagem da correspondência.

§ 7º No caso previsto no § 5º, a unidade de preparo deverá juntar, por anexação ao processo correspondente, o referido envelope. *(negrejou-se)*

Nestes termos, portanto, se tempestiva a impugnação ou a manifestação de inconformidade, instaura-se a fase litigiosa do procedimento e a autoridade julgadora de 1ª instância passa a ser competente para decidir sobre a exigibilidade do crédito tributário, inclusive no âmbito de não homologação de Declaração de Compensação – DCOMP, conforme autorizado pelo art. 74, §§ 9º a 11, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003. Já se intempestiva, a impugnação ou a manifestação de inconformidade apenas confere competência à autoridade julgadora de 1ª instância para apreciação de tempestividade suscitada em preliminar.

Isto porque 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 ou manifestação de inconformidade tempestiva, 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. A única matéria veiculada em impugnação ou manifestação de inconformidade intempestiva passível de apreciação**

**no contencioso administrativo regido pelo Decreto nº 70.235/72 é a tempestividade arguída em preliminar. Assim, correto o acórdão recorrido que limitou o conhecimento do recurso voluntário a este ponto, negando-lhe provimento. [grifos nossos]**

Quanto aos dispositivos da Lei nº 9.784/99 invocados pela Contribuinte em seu recurso voluntário cabe, inicialmente, sua transcrição:

Art. 27. O desatendimento da intimação não importa o reconhecimento da verdade dos fatos, nem a renúncia a direito pelo administrado.

Parágrafo único. No prosseguimento do processo, será garantido direito de ampla defesa ao interessado.

[...]

Art. 65. Os processos administrativos de que resultem sanções poderão ser revistos, a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada.

Parágrafo único. Da revisão do processo não poderá resultar agravamento da sanção.

Ocorre que a garantia de direito de ampla defesa, em sua expressão constitucional, se dá por meio dos *meios e recursos a ela inerentes*. Como visto, contudo, a legislação processual define, no âmbito administrativo, os limites de atuação das autoridades julgadoras de 1ª instância e, por consequência, das demais instâncias administrativas de julgamento. E, no presente caso, as questões de mérito suscitadas pela Contribuinte estão fora deste âmbito, mesmo se classificáveis como questões de ordem pública.

Significa dizer que, confirmada a intempestividade da manifestação de inconformidade, os demais pleitos da Contribuinte devem ser dirigidos à autoridade administrativa local, responsável pela cobrança do crédito tributário decorrente da não-homologação das compensações declaradas. E isto inclusive em relação à suspensão do presente processo em razão do litígio instaurado no processo administrativo nº 16306.000241/2010-32.

Discorda-se, portanto, da orientação adotada no paradigma nº 1803-002.641, cujo voto condutor assim expressa:

“Verifica-se no presente caso que a Recorrente foi cientificada em 09.10.2012, fl. 08, e apresentou a impugnação em 27.02.2013, fl. 02. A apresentação intempestiva da impugnação tem o efeito de tornar definitiva a exclusão do Simples Nacional pela não instauração do litígio no procedimento. Ademais, notificada em 23.01.2014, fl. 45, a Recorrente apresentou recurso voluntário em 31.01.2014, fl. 46. Por essa razão, houve ausência de instauração de litígio no procedimento.

Ainda assim, tendo em vista o princípio da verdade material, deve-se observar, de ofício, os procedimentos fiscais já adotados pela

autoridade preparadora em relação a matéria. Verifica-se que a Recorrente parcelou os débitos que foram causa da exclusão, fls. 0924 no ano-calendário de 2013. Por essa razão, a DRF que a jurisdiciona já deferiu o pedido de inclusão no Simples Nacional para o ano-calendário de 2014, em conformidade com o Termo de Deferimento de Opção pelo Simples Nacional a partir de 01.01.2014, fl. 51.

Em assim sucedendo, voto por dar provimento em parte ao recurso voluntário para considerar como termo final dos efeitos da exclusão do Simples Nacional o ano-calendário de 2013, em observância aos procedimentos já adotados pela autoridade preparadora.”

A repercussão do princípio da verdade material, em tais circunstâncias, deve ser avaliado pela autoridade competente para a apreciação das alegações suscitadas pelo sujeito passivo. E, por todo o exposto, no âmbito do contencioso administrativo especializado, regido pelo Decreto nº 70.235/72, as Turmas das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, assim como desta Câmara Superior de Recursos Fiscais somente podem se manifestar acerca de matérias veiculadas em recursos administrativos que, dotados dos demais pressupostos de admissibilidade, sejam tempestivos, ou acerca da tempestividade suscitada em preliminar de recursos intempestivos.

Na forma do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, são nulas as decisões proferidas por autoridade competente. Logo, seria possível de invalidação o ato administrativo praticado por qualquer dessas autoridades julgadoras que, sendo incompetente para apreciação da matéria, decida dar provimento a alegações do sujeito passivo. Cumpre a este, em tais circunstâncias, renovar suas alegações em petição dirigida à autoridade competente para apreciá-las.

Registre-se, aliás, que, depois da interposição do presente recurso especial, o paradigma em referência foi reformado por esta 1ª Turma, à unanimidade<sup>2</sup>, em sessão de julgamento de 13 de março de 2017, conforme ementa e voto condutor do Acórdão nº 9101-002.580, de lavra do ex-Conselheiro Luís Flávio Neto:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**Ano-calendário: 2013**

**INTEMPESTIVIDADE DA IMPUGNAÇÃO. NÃO INSTAURAÇÃO DO LITÍGIO.**

A impugnação administrativa intempestiva não tem o condão de instaurar o contencioso administrativo. Observância das regras do Decreto n.º 70.235/72.

---

<sup>2</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

[...]

**VOTO**

[...]

Quanto à questão de mérito, assim se pronunciou a Turma *a quo*:

“Ainda assim, tendo em vista o princípio da verdade material, deve-se observar, de ofício, os procedimentos fiscais já adotados pela autoridade preparadora em relação a matéria. Verifica-se que a Recorrente parcelou os débitos que foram causa da exclusão, fls. 0924 no ano-calendário de 2013. Por essa razão, a DRF que a jurisdiciona já deferiu o pedido de inclusão no Simples Nacional para o ano-calendário de 2014, em conformidade com o Termo de Deferimento de Opção pelo Simples Nacional a partir de 01.01.2014, fl. 51.”

Contudo, em seu recurso especial, a PFN alega que a impugnação apresentada fora do prazo leva à preclusão processual, de forma que a defesa administrativa do contribuinte não deveria ter sido conhecida, não havendo fundamento para a instauração da fase litigiosa.

O art. 23, inciso II, do Decreto n. 70.235/72, dispõe que a intimação poderá ser feita “por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo”, não sendo exigido que a entrega do documento seja feita ao seu procurador.

Por sua vez, o art. 14 do Decreto n. 70.235/72 dispõe que “a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”. Por sua vez, o art. 15 do mesmo diploma legal determina que “a impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência”.

De fato, não há fase litigiosa sem a impugnação apresentada dentro do prazo determinado pela norma que regula os procedimentos tributários.

Neste seguir, voto no sentido de CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PFN, de forma a reconhecer a intempestividade da impugnação apresentada pelo contribuinte.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Por oportuno, e por concordar integralmente com seus fundamentos, peço vênia para transcrever ainda declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº

9101-005.300<sup>3</sup>, quanto à definição do conceito de matéria impugnada em julgado tratando de fatos praticamente idênticos aos analisados nesta lide:

Concordo com a I. Relatora quanto à impossibilidade de se apreciar, em sede de recurso voluntário, qualificação da penalidade que deixou de ser questionada em sede de impugnação.

Apenas observo que, embora precluso o direito de defesa da Contribuinte contra esta matéria, na forma do que dispõe o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, a exigibilidade desta parcela do crédito tributário permaneceria, ainda assim, suspensa. Isto porque, como acessório da exigência principal, o questionamento desta impede o destaque e cobrança da penalidade, pois se a exigência principal for cancelada, nada será devido a título de penalidade.

Faço esta ressalva em reparo do que antes consignei no voto vencedor do Acórdão nº 9101-004.599<sup>4</sup> 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.

---

<sup>3</sup> Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente) e divergiram na matéria os Conselheiros Lívia De Carli Germano, Luiz Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella. Dispositivo do julgado: "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".

<sup>4</sup> Participaram do julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), André Mendes de Moura e Viviane Vidal Wagner.

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 lastreasse suas alegações no recurso voluntário, documentos estes que deveriam ter sido juntados desde a impugnação, na forma do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

Neste contexto importa observar, inicialmente, que o Colegiado *a quo* aplicou impropriamente o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.  
(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Referido dispositivo deve ser interpretado em conformidade com o art. 145 do Código Tributário Nacional - CTN, que estabelece as hipóteses de alteração de lançamento e, implicitamente, delimita a competência das autoridades administrativas em face dos diferentes contextos nos quais ela pode ser exercida:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:  
I - impugnação do sujeito passivo;  
II - recurso de ofício;  
III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

**Nestes termos, se a matéria não foi objeto de impugnação, a autoridade julgadora de 1ª instância não tem competência para avaliar o crédito tributário a ela vinculado e, eventualmente, alterá-lo, ainda que em favor do sujeito passivo. Matéria, assim, guarda correspondência com os motivos para exigência de parcela autônoma do crédito tributário, passível de ser destacada e destinada à cobrança, por não usufruir da 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 controvérsio o crédito tributário lançado – ou, no caso, o direito creditório não reconhecido – acrescenta, em seu recurso voluntário, argumentos antes não deduzidos em impugnação/manifestação de inconformidade.

É certo que o art. 16, inciso III do Decreto nº 70.235/72 determina que a impugnação mencione *os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que*

*possuir.* Todavia, os parágrafos seguintes do referido dispositivo apenas limitam a produção posterior de provas, nos seguintes termos:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

[...]

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

Mas o presente caso ainda apresenta um especificidade.

Como antes relatado, a Contribuinte aponta, apenas em recurso voluntário, que se encontrava em fase pré-operacional e, assim, suas receitas teriam sido confrontadas com as despesas pré-operacionais registradas no Ativo Diferido. Mas, embora não deduzindo argumentação neste sentido em impugnação, a DIPJ retificadora apresentada naquela ocasião distingua-se da original justamente por agora trazer as Fichas 36A e 37A, nas quais está

reproduzido o Balanço Patrimonial e evidenciada a evolução positiva do Ativo Diferido entre 2007 e 2008, com aumento do saldo de “Despesas Pré-Operacionais ou Pré-Industriais” de R\$ 4.802.015,32, em 2007, para R\$ 31.793.384,20, em 2008. Para além disso, a Contribuinte consignou em recurso voluntário que:

4. Dessa forma nos formulários da D1PJ-2009 Calendário 2008 protocolo 18.10.33.26.71-81 enviados em 21 de setembro de 2009, foram assim preenchidos; consequentemente, o rendimento não foi aposto na linha 22 Ficha 06-A bem como o custo financeiro de igual período também não foi aposto na Ficha 06-A linha 40.

5. Após o recebimento do despacho decisório 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 4.502/64<sup>5</sup>. 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.

---

<sup>5</sup> 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)

Não basta, assim, que o lançamento tenha sido impugnado para que as autoridades julgadoras tenham competência para apreciar a integralidade do crédito tributário constituído. O sujeito passivo pode, de forma expressa, impugnar parcialmente o crédito tributário pretendendo a redução da penalidade<sup>6</sup> 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.

---

<sup>6</sup> 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)

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN e, em consequência, restabelecer a qualificação da penalidade. *(destaques do original)*

Retornando ao caso concreto, há de se observar que, além de o contribuinte não ter abordado a exigência de multas em sua impugnação – de modo a tornar a matéria não impugnada, preclusa e sujeita a apartamento para cobrança imediata –, em seu Recurso Voluntário há vagas manifestações acerca da exigência tanto das multas (sem menção específica, inclusive, tratar-se da multa de ofício ou da multa de que trata o art. 21 da Lei nº 9.317/1996. Veja-se:

- fl. 607 (“Descrição dos Fatos”): “*Lamentavelmente o Contribuinte em questão não concorda com a autuação perpetrada, pelas razões que foram expendidas no decorrer da primeira impugnação administrativa, e desta que se complementa agora em discordância do julgamento do acordão, seja porque o principal não é realmente devido, seja porque a multa aplicada é abusiva e confiscatória, conforme precedentes do próprio Conselho de Contribuintes, seja ainda porque o critério de correção aplicado é inconstitucional*”; [grifo nosso]

- fl. 646 (“Pedido”): “*Diante de todo o exposto, roga o Contribuinte ora Impugnante, para que seja o presente auto de infração e seus reflexos, anulados, em razão dos equívocos e falhas cometidos pela Fiscalização, de forma que anulado o principal depreende-se o afastamento de qualquer fato punitivo a título de multas, caso eventualmente remanesçam valores a pagar, que estes não sejam insulados por vultosas multas, sendo reduzido o seu percentual face a ilegalidade e inconstitucionalidade dos critérios punitivos*”. ]grifo nosso]

Salienta-se ainda que o contribuinte sequer trouxe fundamentos jurídicos atrelados aos fatos e congruentes com seu pedido. Nesse sentido, valho-me dos fundamentos do paradigma colacionado pela PGFN (Acórdão nº 9303-01.705):

Como consequência lógica dos princípios dispositivos e da demanda, há o que a doutrina denominou de princípio da congruência (adstrição) ou da correspondência, entre o pedido e a sentença, que impede o julgador de atuar sobre matéria que não foi objeto de **expressa manifestação** pelo titular do interesse. Por conseguinte, é o pedido que limita a extensão da atividade judicante. Daí, considerar-se **extra petita** a decisão sobre pedido diverso daquilo que consta da petição inicial. Será ultra petita a que for além da extensão do pedido, apreciando mais do que foi pleiteado. Por fim, é citra petita a decisão que não versou sobre a totalidade do pedido.

Em suma, pelo princípio da congruência, **deve haver perfeita correspondência entre o pedido e a decisão**. Não sendo lícito ao julgador ir além, aquém ou em sentido diverso do que lhe foi pedido. Em outras palavras, **o julgamento da causa é limitado pelo pedido, não podendo o julgador dele se afastar, sob pena de vulnerar a imparcialidade e a isenção, bases em que se assenta a atividade judicante**.

Assim, o julgado que vai além da matéria devolvida no recurso ao colegiado, indiscutivelmente, viola esses princípios.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional para anular o processo a partir do acórdão recorrido, inclusive, e determinar que outro julgamento seja realizado, observando os limites da lide.

Desse modo, com fulcro no disposto no art. 145, I do CTN, no que diz respeito à exigência de que trata a multa prevista no art. 21 da Lei nº 9.317/1996, é vedada a alteração do lançamento por meio de decisão da autoridade julgadora.

Por consequência - ainda que possa se entender que a exigência dessa penalidade deveria ser reduzida em razão de equívoco perpetrado pela autoridade fiscal autuante - somente a autoridade administrativa a que se refere o art. 145, III, do CTN detém competência para alterar o lançamento, à qual o sujeito passivo, ou mesmo o Colegiado, podem noticiar as circunstâncias que impediriam a cobrança da exigência, ou de parte dela.

Nesse sentido, recomenda-se à unidade de origem que aprecie os fundamentos do acórdão recorrido que havia reduzido a exigência de que trata o art. 21 da Lei nº 9.317/1996, nos termos a seguir reproduzidos:

A multa administrativa foi aplicada com fundamento legal no artigo 21 da Lei nº 9.317/1996 e assim fundamentada pela fiscalização (fls. 292):

Os trabalhos fiscais demonstraram que a microempresa ultrapassou, durante o ano-calendário de 2006, o limite de receita bruta acumulada de R\$ 240.000,00, e não efetuou, como lhe era obrigação acessória fazer, nos moldes dos art. 13, inciso II, parágrafos 2º e 3º, da Lei nº 9.317/96, até o último dia útil do mês de janeiro de 2007, a comunicação de sua exclusão no SIMPLES na condição de Microempresa. Como consequência, e conforme determina o art. 21 do já mencionado diploma legal, foi aplicada uma multa correspondente a 10% (dez por cento) do total dos impostos e contribuições devidos de conformidade com o SIMPLES no mês que antecedeu o início dos efeitos da exclusão, valor este que não poderia ser inferior a R\$ 100,00 (cem reais).

[...]

No caso em tela, o contribuinte teria que comunicar à Receita Federal do Brasil até o último dia útil do mês de janeiro de 2007 o fato de ter excedido o limite legal de receita na condição de microempresa, conforme determina o art. 21 da Lei nº 9.317/96; como este não o fez, cabível é a multa de 10% sobre o imposto devido no mês de dezembro de 2006, mês este que antecedeu o início dos efeitos da exclusão.

Em dezembro de 2006 a alíquota aplicável ao SIMPLES é de 12,6% acrescido de 20%, ou seja, 15,12% sobre a base de cálculo de dezembro/06 (R\$ 9.459.706,26), sendo a multa de ofício cabível de R\$ 143.030,76 (15,12% x R\$ 9.459.706,26 x 10%). [grifos nossos]

Verifico que a fiscalização, no cálculo da multa em tela, considerou que toda a movimentação financeira analisada (R\$ 9.459.706,26) ocorreu em dezembro de 2006, o que não é verdade, uma vez que a tabela de fls. 257 aponta o valor de R\$ 836.275,07 para movimentação financeira não comprovada daquele mês. Assim, a multa deve ser reduzida, conforme o patamar correto da base de cálculo, da seguinte forma: R\$ 836.275,07 x 15,12% x 10% = R\$ 12.644,47.

### 3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Especial da PGFN, e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO para anular o acórdão recorrido na parte em que apreciou matéria não impugnada pelo contribuinte, e, consequentemente, restabelecer a exigência da multa prevista no art. 21 da Lei nº 9.317/1996.

(documento assinado digitalmente)  
Fernando Brasil de Oliveira Pinto