



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10640.003272/2007-64
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-005.540 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 09 de agosto de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DROGARIA CARVALHO E CANAAN LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

MATÉRIAS NÃO INSERIDAS NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. PRELIMINAR PROCESSUAL. INEXISTÊNCIA DE LITÍGIO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIACÃO EM SEDE RECURSAL.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido especificamente indicada ao debate. Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão em relação ao tema (Multa Agravada).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento quanto à primeira matéria (“conhecimento de matéria não impugnada referente à imputação da penalidade na forma majorada”), vencidos os conselheiros Caio Cesar Nader Quintella (relator), Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por dar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Andréa Duek Simantob. Votou pelas conclusões do voto do relator, quanto ao mérito, a conselheira Livia De Carli Germano. Prejudicado o exame quanto à segunda matéria (“aplicação da multa majorada”). Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa. Nos termos dos §§ 4º e 5º do art. 58 do Anexo II do RICARF, a Conselheira Junia Gouveia Sampaio não participou do julgamento, prevalecendo os votos já proferidos pelo Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto na reunião de julho de 2021.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício e Redatora Designada

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 435 a 451) interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em face do v. Acórdão n.º 1201-002.979 (fls. 408 a 418), da sessão de 11 de junho de 2019, complementado pelo v. Acórdão n.º 1201-003.689, da sessão de 12 de março de 2020, ambos proferidos pela C. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, que deram provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado pela Contribuinte. Confira-se suas respectiva ementas e trechos:

Acórdão n.º 1201-002.979

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto n.º 70.235/72.

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

Ano-calendário: 2004

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. APLICABILIDADE.

A autoridade fiscal observou os dois pressupostos hábeis a legitimar a adoção da presunção de omissão de receitas prevista no artigo 42, da Lei n.º 9.430/96: respeitou os limites legais ao individualizar os lançamentos considerados de origem não comprovada e intimou o contribuinte para comprovar a origem dos depósitos bancários. Diante da ausência de provas, deve ser mantida a exigência.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Os créditos constituídos no lançamento de ofício reportam aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2004. A Recorrente foi intimada da lavratura do auto de infração em 26/10/2007. Não há que se falar em decadência, já que o lançamento tributário foi efetivado dentro dos prazos

previstos no artigo 173, do Código Tributário Nacional. De igual sorte, dada a fase processual, também são infundadas as alegações de prescrição.

PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA.

De acordo com a Súmula CARF n.º 11, a prescrição intercorrente não é aplicável no processo administrativo fiscal.

APLICAÇÃO DE MULTA AGRAVADA. NÃO CABIMENTO.

A aplicação do agravamento da multa, nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96, deve ocorrer apenas quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal, o que não restou configurado. Aplicação da Súmula CARF n.º 96.

Acórdão n.º 1201-003.689

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. HIPÓTESES DE ACOLHIMENTO.

Existindo omissão, contradição, obscuridade ou erro material na decisão embargada, impõe-se o acolhimento dos embargos de declaração.

APLICAÇÃO DE MULTA AGRAVADA. INOCORRÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.

A aplicação do agravamento da multa, nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96, deve ocorrer apenas quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal, o que não restou configurado em concreto.

A imputação de penalidades tributárias são matérias de ordem pública, nos termos do art. 2º, parágrafo único, I, VI e IX da Lei n.º 9.784/99 e, portanto, o julgador tem a prerrogativa da conhecê-las de ofício.

Em resumo, a contenda tem como objeto exações de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS, COFINS e INSS-SIMPLES, do ano-calendário 2004, exigidos na sistemática do SIMPLES Federal, sob a acusação de *omissão de receitas* apurada com base no art. 42 da Lei n.º 9.430/96, com o agravamento da multa de ofício (112,5%).

Registre-se, desde já, que as *celeumas* que prevalecem no presente feito são apenas em relação ao conhecimento da matéria da multa agravada, de ofício, pelo C. Colegiado *a quo* e ao mérito de seu afastamento.

A seguir, para um maior aprofundamento, adota-se trecho do relatório do v. Acórdão de Recurso Voluntário, ora recorrido:

1. Trata-se de processo administrativo decorrente de autos de infração lavrados para a cobrança de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e INSS, no montante de

R\$ 131.967,48 consolidado no demonstrativo de fl. 03, todos relativos ao Simples Federal (SIMPLES).

2. Os lançamentos decorrem da operação fiscal denominada **MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA INCOMPATÍVEL COM RENDIMENTOS DECLARADOS - PJ** no ano-calendário 2004, tendo sido em todos eles encontradas as infrações abaixo, consoante descrito no Relatório Fiscal (fls.60/65): (i) omissão de receita em razão de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada documentalmente; (ii) insuficiência de recolhimentos.

3. Devidamente cientificada em 26/10/2007 (fls. 291), a contribuinte apresentou, tempestivamente, a impugnação administrativa de fls. 294/299.

4. Em sessão de 11 de fevereiro de 2009, a 2ª Turma da DRJ/JFA, por unanimidade de votos, julgou procedentes em parte os lançamentos, nos termos do voto relator, Acórdão n.º 09-22.452 (fls. 310/317), para: a) exonerar a contribuinte dos seguintes valores principais lançados, além dos respectivos encargos legais: IRPJ (R\$ 5,20), PIS (R\$ 5,20), CSLL (R\$ 20,00), COFINS (R\$ 40,00) e INSS (R\$ 45,99); e b) exigir da contribuinte os seguintes valores principais remanescentes, além dos devidos acréscimos legais: IRPJ (R\$ 3.564,81), PIS (R\$ 3.564,81), CSLL (R\$ 7.788,75), COFINS (R\$ 15.577,48) e INSS (R\$ 21.107,82).

5. A ementa recebeu o seguinte descritivo, verbis:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

NULIDADE - NORMAS PROCESSUAIS.

Não se cogita de nulidade processual, tampouco de nulidade do lançamento, ausentes as causas delineadas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

INSTRUÇÃO DA PEÇA IMPUGNATÓRIA.

A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações de defesa, precluindo o direito do impugnante fazê-lo em outro momento processual.”

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2004

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Nos termos do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96, a partir de 01/01/1997 passaram a ser caracterizados como omissão de receitas, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, regularmente intimada, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Uma vez que os lançamentos decorreram dos mesmos elementos prova que nortearam o do IRPJ, evidencia-se o caráter reflexivo, impondo-se eles o mesmo veredicto firmado no lançamento principal.

Lançamento Procedente em Parte.”

6. Cientificada da decisão, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 340/362) em 18/05/2009 (AR de 16/04/2009, fl. 338), reiterou as razões já expostas em sede de impugnação (fls. 294/299), em especial que: (i) "inexiste

direito a guarda temporária do documento, no sentido de manter-se em poder do agente fiscal longe das vista do fiscalizado e sem um motivado termo de apreensão"; (ii) houve cerceamento do seu direito de defesa diante dos insanáveis vícios na lavratura do auto de infração; (iii) houve decadência do direito do fisco de cobrar o crédito tributário e prescrição; (iv) houve demonstração das possíveis diferenças referentes aos meses de janeiro e fevereiro do ano de 2004, tornando-se impossível qualquer defesa relativamente ao período viciado; (v) houve excesso de tributação pelo agente fiscalizador; e (vi) a autoridade autuante tomou os valores recompostos dos extratos bancários e não deduziu os valores já oferecidos à tributação, incorrendo em bitributação.

7. *Por fim, centrou seu pedido para que seja declarada a nulidade do ato de lançamento por cerceamento de seu direito à ampla defesa e reconhecida a extinção do crédito tributário pela decadência e pela prescrição.*

8. *Em virtude das alegações trazidas pela Recorrente e diante da documentação acostada aos autos (extratos bancários, Declaração Simplificada PJ – Simples 2005 e livro caixa), esta relatoria entendeu prudente determinar a conversão do feito em diligência com o objetivo central de que se "apure com maior exatidão se os depósitos bancários de origem não comprovada guardam ou não relação direta com os pagamentos em dinheiro constantes do Livro Caixa, devendo ser deduzidos tais montantes das receitas supostamente omitidas e recalculado o montante do crédito tributário correspondente. Sugiro o cotejo entre os valores dos extratos bancários vs valores dos depósitos em dinheiro constantes dos livro caixa vs valores excluídos (receitas não tributáveis) vs valores efetivamente omitidos/não comprovados" (Resolução n.º 1201-000.392, fls. 381/390).*

9. *O Termo de Verificação Fiscal foi devidamente elaborado (fls. 393/401) e a contribuinte intimada (AR, fls. 402/403), mas não apresentou resposta.*

É o relatório.

Como visto, a DRJ negou provimento à Impugnação apresentada (fls. 319 a 326), entendendo ser integralmente procedente o lançamento de ofício. Inconformada, a ora Recorrente apresentou Recurso Voluntário a este E. CARF, reiterando seus argumentos, defendendo, inclusive, a nulidade da Autuação e a caducidade dos créditos tributários.

Inicialmente, a C. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção converteu o julgamento em diligência, por meio da r. Resolução n.º 1201-000.392 (fls. 381 a 390), determinando que a Unidade Local de Fiscalização (i) *Apure com maior exatidão se os depósitos bancários de origem não comprovada guardam ou não relação direta com os pagamentos em dinheiro ou cartão bancário (crédito ou débito) constantes do Livro Caixa, devendo ser deduzidos tais montantes das receitas supostamente omitidas e recalculado o montante do crédito tributário correspondente. Sugiro o cotejo entre os valores dos extratos bancários vs valores dos depósitos em dinheiro e lançamentos relativos aos pagamentos em cartão, constantes dos livro caixa vs valores efetivamente omitidos/não comprovados.* (ii) *Relativamente ao item 002 da autuação, insuficiência de recolhimentos em decorrência da alteração de faixa de receita bruta ao se computar a receita omitida, deverá a autoridade fiscal, em virtude da presente diligência, verificar eventual mudança de alíquotas em relação aos valores anteriormente declarados/recolhidos pela contribuinte e os constantes da diferença/insuficiência*

autuada. (iii) É inequívoco que, em caso de dúvidas quanto à exatidão da informações prestadas, a autoridade fiscal pode intimar a contribuinte para prestar esclarecimentos complementares. E, em que pese o interessado tenha o dever de comprovar a origem dos depósitos bancários, as atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão devem ser realizadas de ofício pela autoridade fiscal, nos termos do artigo 29, da Lei n.º 9.784/99.

Quando do retorno dos autos e efetivo julgamento do *Apelo*, entendeu a C. Turma Ordinária *a quo* pelo seu provimento parcial, entendendo pelo afastamento do agravamento da multa, reduzindo-a ao percentual ordinário de 75%.

Posteriormente, foi interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional Embargos de Declaração (fls. 420 a 422) alegando que não poderia ter sido apreciada a matéria referente à multa agrava, na medida que não aduzida pela Contribuinte, sendo v. Acórdão omissivo em relação aos fundamentos que permitiram tal manobra do C. Colegiado.

Acatados tais Aclaratórios, foi proferido o v. Acórdão n.º 1201-003.689, acolhendo o pleito fazendário, trazendo fundamentação jurídica para suprir tal omissão, mantendo o afastamento da pena.

Na sequência, foi interposto pela Fazenda Nacional o Recurso Especial ora sob julgamento, demonstrando a suposta existência de dissídio jurisprudencial, trazendo v. Arestos paradigmáticos em que se entendeu pela impossibilidade de conhecimento do tema de multa de ofício e da possibilidade de aplicar a multa agravada em razão do não atendimento à Fiscalização.

Processado, o *Apelo* Especial do I. Procurador, este teve seu seguimento determinado por meio do r. Despacho de Admissibilidade fls. 474 a 483, *admitindo a rediscussão das seguintes matérias: 1) conhecimento de matéria não impugnada referente à imputação da penalidade na forma majorada; 2) aplicação da multa majorada.*

Em seguida, procedeu-se à intimação da Contribuinte, que não ofertou Contrarrazões.

Por fim, o processo foi sorteado para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reitera-se a tempestividade do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Considerando a data de sua interposição, seu conhecimento está sujeito à hipótese regida pelo art. 67 do Anexo II do RICARF vigente.

Conforme relatado, a Contribuinte não questiona o conhecimento do *Apelo* fazendário em Contrarrazões.

Assim, considerando o silêncio quanto ao conhecimento do Recurso Especial, uma simples análise do v. Acórdão n.º 9303-008.207, trazido como *paradigma* para questionar a matéria da impossibilidade de conhecimento *ex officio* do tema da multa agravada, evidência a certa similitude fática e a notória presença de divergência com o entendimento estampado no v. Acórdãos n.º 1201-002.979 e n.º 1201-003.689.

O mesmo ocorre com os v. Acórdãos *paradigmas* n.º 9101-001.456 e n.º 9101-002.997, que demonstram a necessária similitude fática com o *caso* dos autos e estampa clara divergência em relação ao mérito do afastamento da multa agravada, afastada nos termos dos v. Acórdãos recorridos.

Arrimado também na hipótese autorizadora do §1º do art. 50 da Lei n.º 9.784/99, entende-se por conhecer do *Apelo* interposto, nos termos do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 474 a 483.

Mérito

1) Conhecimento de matéria não impugnada referente à imputação da penalidade na forma majorada.

Adentrando ao primeiro tema do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, passa-se a analisar matéria *conhecimento de matéria não impugnada referente à imputação da penalidade na forma majorada*.

A Recorrente, em suma, alega que *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*.

Acrescenta que *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*.

E conclui que *o órgão julgador ao apreciar a legalidade do ato administrativo, deve decidir também de acordo com a matéria expressamente inserta no recurso voluntário*.

Pois bem, considerando as alegações recursais da Fazenda Nacional em relação a tal matéria, primeiro temos que, no que tange ao pedido, a Contribuinte em todas suas *defesas* pleiteou a extinção total do crédito tributário sob cobrança e afastamento completo da Autuação, não havendo, em termos de *pleito*, parcela de concordância com qualquer partícula da imposição procedida.

Mas, realmente, não houve argumento específico para o cancelamento pontual da multa *majorada* prevista no art. 44, § 2º, da Lei n.º 9.430/96.

Noutro giro, fica claro que o elemento centra em torno do qual orbita a questão sob escrutínio é a apreciação *ex officio* da aplicação da multa agravada ao final da fiscalização procedida, tratada como matéria de ordem pública pelo v. Acórdão recorrido – o que combate a ora Recorrente.

Como dito, em suma, nos v. Acórdão de Embargos de Declaração, a I. Relatora *a quo*, acompanhada pela maioria do colegiado, entendeu que:

11. Não há dúvidas que tolerar a indevida aplicação de penalidades é o mesmo que ignorar os próprios princípios que regem a administração pública.

12. Vejam, não foi por acaso que a Constituição atribuiu grande importância ao princípio da moralidade administrativa. Além da sua aplicação residual quando nenhum outro princípio específico constante do artigo 37, da CF/881 for cabível, há várias situações que a lei maior se preocupou com padrões de conduta.

13. E, nesse sentido, vale citar a adoção de procedimentos capazes de afastar atos administrativos que destoem do padrão de conduta juridicamente desejado, bem como a instituição de mecanismos de controle da atividade administrativa, sendo certo que tais princípios não podem ser relativizados pelo Poder Executivo, tampouco por essa julgadora administrativa.

(...)

14. Ressalte-se que, também no âmbito infraconstitucional, o legislador cuidou de garantir o cumprimento de tais valores. Confira-se:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

[...]

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

[...]

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados; (destaques acrescidos)

15. Por fim, essa relatoria, quando da redação da ementa, fez menção à inteligência da Súmula CARF nº 962, que acaba por reforçar o não cabimento da multa agravada em concreto.

Ainda que, talvez, por outra fundamentação, parcialmente coincidente com aquilo invocado no v. Acórdão recorrido, este Conselheiro entende que correto o entendimento adotado pela C. Turma Ordinária de conhecer *de ofício* de tal temática, não assistindo razão o pleito de reforma da Fazenda Nacional.

Nessa esteira, primeiro temos aqui que a sanção compreendida como *multa agrava* em nada se relaciona ao descumprimento de obrigação tributária, principal ou acessória, dos contribuinte. É punição aplicada durante a fiscalização (sempre após, desvinculada e distante da ocorrência dos *atos geradores*) em razão conduta do fiscalizado em relação aos trabalhos procedidos pela Autoridade Fiscal. É pura manifestação do poder do Estado de punir os cidadãos pela sua postura junto a Agente estatal, apenas circunstancialmente exigida junto do crédito tributário constituído.

Agora, quanto à possibilidade de se considerar a qualificação da multa de ofício como *matéria de ordem pública*, podendo, então, ser conhecida sem a provocação da *Parte interessada*, é certo que a temática não é nova e apresenta-se bastante instigante em termos processuais.

Primeiramente, em relação à matéria geral das *multas* (independentemente de seu agravamento) no v. Acórdão n.º 1402-000.246, proferido na sessão de 04/08/2010, de relatoria do I. Conselheiro Antônio José Praga de Souza, a C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, por unanimidade, entendeu que, efetivamente, trata-se de matéria de ordem pública, cognoscível pelo Julgador mesmo que ausente nas razões recursais. Confirma-se a sua clara ementa:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APLICAÇÃO DA MULTA DE PENALIDADE. APRECIÇÃO DE OFÍCIO. As matérias de ordem pública podem ser suscitadas pelo colegiado e apreciadas de ofício, ou seja, mesmo que não tenha sido objeto do recurso voluntário. Isso se aplica à exigência de penalidades, dentre elas a multa de ofício isolada por falta de recolhimento do tributo por estimativa, que foi lançada em concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ano-calendário. Embargos conhecidos e rejeitados. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. (destacamos)

E, mais recentemente, no v. Acórdão n.º 3301-004.787, proferido por maioria de votos pela C. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção, em sessão de 23 de julho de 2018, também entendeu-se pela possibilidade do seu conhecimento *ex officio*, espontâneo, pelo Colegiado:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/01/2007, 28/02/2007, 31/03/2007, 30/04/2007, 31/05/2007, 30/06/2007, 31/07/2007, 31/08/2007, 30/09/2007, 31/10/2007, 30/11/2007, 31/12/2007

DECADÊNCIA. FRAUDE. PRAZO.

Caracterizado o dolo, a decadência rege-se pelo art. 173, I, do CTN.

MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. MULTA QUALIFICADA DE 150%. APRECIÇÃO DE OFÍCIO.

As matérias de ordem pública devem ser suscitadas pelo colegiado e apreciadas de ofício, ou seja, mesmo que não tenham sido objeto de recurso voluntário. A aplicação de multa qualificada é matéria de ordem pública, por pressupor a demonstração do evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. MULTA QUALIFICADA DE 150%. CABIMENTO.

A informação reiterada e razoavelmente discrepante em DCTF/DACON e DIPJ caracteriza conduta dolosa, para fins de qualificação da multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. CONFISCO.

A caracterização da multa de ofício e dos juros de mora com efeito confiscatório implica em análise de constitucionalidade, o que encontra óbice na Súmula CARF n.º 02, que dispõe que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Recurso Voluntário Negado.

Indo mais além, confira-se trechos do voto vencedor sobre tal assunto, proferido pela I. Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, que esclarece que fora entendido que, não obstante, naquele caso estar-se apreciando multa qualificada, todo o tema de multas é considerada matéria de ordem pública no processo administrativo tributário:

À luz do Decreto n.º 70.235/1972 (art. 16, II e 17), que rege o processo administrativo fiscal, cumpre aos julgadores apreciar as matérias expressamente recorridas. A despeito disso, é pacífico o entendimento que é dever do colegiado apreciar de ofício as matérias de ordem pública, ou seja, ainda que não tenham sido contestadas, bem como corrigir os erros materiais que, porventura, agravarem incorretamente a exigência fiscal.

Diante do papel da multa qualificada no ordenamento jurídico, é inegável seu caráter de matéria de ordem pública. A rigor, a aplicação de penalidades tributárias são matérias de ordem pública, pois, o Estado não pode punir indevidamente os administrados, por imperativo do art. 37, caput, da CF/88 e art. 2.º, parágrafo único, I, VI e IX da Lei n.º 9.784/99.

As questões de ordem pública são aquelas que condicionam a legitimidade do próprio exercício de atividade administrativa. Por isso, não precluem e podem, a qualquer tempo, ser objeto de exame, em qualquer fase do processo e em qualquer grau de jurisdição, sendo passíveis de reconhecimento de ofício pelo julgador, nos termos do art. 303, II e III do CPC/73 e, 342, II e III do CPC/2015.

A aplicação de penalidade, sendo matéria de ordem pública, integra a lide de forma implícita, razão pela qual sua inclusão ex officio, pelo julgador, não caracteriza julgamento extra ou ultra petita, hipótese em que prescindível o princípio da congruência entre o pedido e a decisão.

(destacamos)

Como se observa, em ambos precedentes entendeu-se que poderia, sim, o Julgador conhecer do tema das multas, sem a devida provocação expressa dos contribuintes ou dos demais sujeitos passivos autuados, para afastá-la.

Ora, o agravamento da multa, na casa de 50% do valor da sanção ordinária, é manobra extrema e excepcional da Administração Tributária e a sua prevalência ou não possui a maior relevância, profundidade e interesse público – vez que todo contribuinte fiscalizado está sujeito a tal apenamento.

O processo administrativo fiscal é regido pelos princípios da informalidade, da racionalidade e da sua própria efetividade. Ao seu turno, a aplicação de multas pelas Autoridades Tributárias é apenas mais uma das ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi*, o qual, dentro de axiologia própria, deve ser mínimo e sempre submete-se, a qualquer tempo, à correção de falhas na aplicação das penas.

Nesse contexto, a *preclusão*, que é um instituto processual, de cunho formal, o qual prestigia uma ótica ficcional sobre a verdade e a ontologia – que, na verdade, é típico do contencioso judicial – não pode obstar o reconhecimento espontâneo e fundamentado do Julgador competente **das instâncias ordinárias**, da majoração sancionatória indevida e equivocada. Afinal, não é interesse da Administração Pública e de toda a sociedade punir e limitar os direitos dos cidadãos sem a ocorrência do devido e correto motivo para tanto.

Em acréscimo, ainda que a I. Relatora dos v. Acórdãos recorridos tenha invocado a Súmula CARF n.º 96 como um dos fundamentos para o afastamento da multa de ofício – por analogia talvez, vez que não houve arbitramento neste presente feito – é certo que aplica-se ao caso a Súmula CARF n.º 133, editada após a prolação do *primeiro* v. Acórdão n.º 1201-002.979.

Assim, como acréscimo argumentativo (*obter dictum*) entende ser pouco razoável, contrário à missão desse C. Tribunal Administrativo e antagônico à máxima efetividade do processo administrativo tributário, esta C. 1ª Turma da CSRF reformar v. Acórdão que - ainda que *ex officio* – cancelou sanção que contraria diretamente o texto de enunciado sumular, plenamente aplicável e vigente nesse momento.

Diante do exposto, voto por reconhecer a possibilidade, a licitude e a correção do conhecimento da matéria de agravamento da multa de ofício, prevista no no art. 44, § 2º, da Lei n.º 9.430/96, de modo espontâneo, *ex officio*, pelo Julgador nas instâncias ordinárias do processo administrativo tributário federal, negando-se provimento ao Recurso Especial nessa matéria.

Em razão de ter restado vencido o voto antes aduzido, fica prejudicada a matéria *aplicação da multa majorada*.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator

Voto Vencedor

Andréa Duek Simantob, Conselheira

Ousei divergir do i. Relator, cuja tese que passarei a esposar restou vencedora, no âmbito deste julgado, pelo simples fato de, ao se observar o exposto no relatório contido no acórdão n.º 1201-002.979, verifica-se que o contribuinte, **nada questionou acerca da penalidade que lhe foi imputada no lançamento**.

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

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

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

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

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

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

II. Da Impossibilidade de Exigência da Multa Agravada

51. A douta autoridade fiscal fundamentou o agravamento da multa de acordo com as seguintes razões:

“Tendo em vista o não atendimento ao TERMO DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL, lavramos, em 12/09/2006, o TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL No 1 (cuja ciência se deu em 18/09/2006) reiterando o solicitado no referido TERMO DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL. Neste período, chegou-nos correspondência expedida pelo contribuinte e datada de 25/08/2006, apresentando vários esclarecimentos solicitados, porém, sem colocar os referidos extratos bancários à disposição da fiscalização.

Por mais uma vez, - TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL N° 2, em 19/10/2006 — foi renovado o pedido de apresentação dos extratos. Finalmente, em 18/10/2006, foi recepcionada a documentação requerida. Entretanto, os extratos com a movimentação financeira continham irregularidades (TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL No 1), sem que o fiscalizado mencionasse qualquer justificativa. O atendimento insatisfatório diante do largo prazo dispensado para fazê-lo era injustificável.”

52. Por considerar que o atendimento parcial por si só já afasta a aplicação da multa agravada, acolho o pedido da Recorrente.

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

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

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

Por seu turno, antes de ingressarmos na discussão acerca de o tema multa agravada ser ou não matéria de ordem pública, temos uma questão prévia, uma preliminar, processual, que se situa nos limites do Decreto 70.235/1972, acerca da **instauração do litígio**

quando da impugnação, o que, caso for constatado, nos impede de prosseguir no exame de mérito.

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

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

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

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

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

MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. INEXISTÊNCIA DE LITÍGIO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO EM SEDE RECURSAL.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido especificamente indicada ao debate. Nos termos do art. 18 da Lei nº 13.105/2015 (CPC), ninguém pode pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria nova não apresentada por ocasião da impugnação ou manifestação de inconformidade, e, menos ainda, de ofício. Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão em relação ao tema (responsabilidade solidária).

O presente caso não trata de preclusão para a apresentação de provas, questão acerca da qual existe alguma controvérsia maior no âmbito administrativo, e sim sobre a preclusão quanto à contestação de **matéria**.

Vale dizer que, a **matéria que não foi objeto de impugnação nos autos do processo, em nenhum momento**, é a atribuição de **responsabilidade solidária ao Sr. Márcio Brito Estevam**.

O Decreto nº 70.235/1972, diploma com *status* de lei, que rege o processo administrativo fiscal, é bastante claro a respeito do ponto aqui controverso:

“Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, **os pontos de discordância** e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se preclusa a matéria que

não tenha sido especificamente indicada ao debate. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria nova não apresentada por ocasião da impugnação ou manifestação de inconformidade. Nos termos do art. 17 do Decreto n.º 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão em relação ao tema (multa qualificada).

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

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

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

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

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

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

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

Assim, diante do fato de que houve a preclusão relativamente à matéria desde a DRJ e continuou em todo o percurso processual até o julgamento em 2ª instância no CARF, e sendo a preclusão um questão preliminar, processualmente anterior e que apenas depois de ultrapassada pode haver a discussão acerca do seguinte, qual seja: se a multa agravada seria ou não matéria de ordem pública, entendo que a caracterização deste evento preclusivo impede o Colegiado de continuar a discussão acerca da aplicabilidade ou não da multa agravada. De se notar que a preclusão, repito, persistiu desde a DRJ e continuou no percurso do processo para o CARF, permanecendo o contribuinte **inerte** por completo, quanto a esta matéria.

Neste sentido, por entender que não mais deveria prosseguir no exame da matéria acerca da multa agravada, em face da preclusão, dou provimento ao recurso da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Como bem demonstrado pelo I. Relator, a PGFN suscita divergência quanto ao conhecimento de ofício da multa agravada, bem como quanto aos fundamentos adotados para sua exoneração no acórdão recorrido.

Observa-se no relatório do acórdão n.º 1201-002.979 que a Contribuinte nada questionou acerca da penalidade que lhe foi imputada no lançamento. Desde a impugnação a Contribuinte se limitou à arguir vícios no procedimento fiscal que teriam resultado em cerceamento ao seu direito de defesa, e a questionar pontos específicos da apuração dos valores lançados. Em consequência, a autoridade julgadora de 1ª instância, para declarar a parcial procedência do lançamento, refutou a arguição de nulidade do lançamento e reconheceu a existência de erro na determinação dos valores lançados em março/2004. Já o Colegiado *a quo*, endossou a rejeição da arguição de nulidade, afastou alegações de decadência e prescrição trazidas apenas em recurso voluntário, e reiterou a validade material dos tributos apurados pela autoridade fiscal, para, ao final, assim se manifestar acerca do agravamento da penalidade:

II. Da Impossibilidade de Exigência da Multa Agravada

51. A douta autoridade fiscal fundamentou o agravamento da multa de acordo com as seguintes razões:

“Tendo em vista o não atendimento ao TERMO DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL, lavramos, em 12/09/2006, o TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL No 1 (cuja ciência se deu em 18/09/2006) reiterando o solicitado no referido TERMO DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL. Neste período, chegou-nos correspondência expedida pelo contribuinte e datada de 25/08/2006, apresentando vários esclarecimentos solicitados, porém, sem colocar os referidos extratos bancários à disposição da fiscalização.

Por mais uma vez, - TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL N.º 2, em 19/10/2006 — foi renovado o pedido de apresentação dos extratos. Finalmente, em 18/10/2006, foi recepcionada a documentação requerida. Entretanto, os extratos com a movimentação financeira continham irregularidades (TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL No 1), sem que o fiscalizado mencionasse qualquer justificativa. O atendimento insatisfatório diante do largo prazo dispensado para fazê-lo era injustificável.”

52. Por considerar que o atendimento parcial por si só já afasta a aplicação da multa agravada, acolho o pedido da Recorrente.

A PGFN, porém, bem observou que não havia pedido neste sentido em recurso voluntário, e embargou o acórdão recorrido acerca da omissão *quanto à inexistência de*

pressupostos a permitirem a apreciação do agravamento da multa. Apreciando os embargos de declaração no Acórdão nº 1201-003.689, o Colegiado *a quo* acolheu, à unanimidade, o voto da Conselheira Relatora Gisele Barra Bossa, nos seguintes termos:

7. De fato, *in casu*, não houve contestação específica acerca do agravamento da multa. Contudo, **essa relatoria considera, conforme manifestado em outras oportunidades, que a imputação de penalidades são matérias de ordem pública.** E, assim sendo, podem ser reconhecidas de ofício pelo julgador administrativo, inclusive à luz do artigo 342, incisos II e III, do CPC/2015, *verbis*:

Art. 342. Depois da contestação, só é lícito ao réu deduzir novas alegações quando:

I - relativas a direito ou a fato superveniente;

II - competir ao juiz conhecer delas de ofício;

III - por expressa autorização legal, puderem ser formuladas em qualquer tempo e grau de jurisdição.

(Destques acrescidos)

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

[...]

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

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

A rigor, **a aplicação de penalidades tributárias são matérias de ordem pública, pois, o Estado não pode punir indevidamente os administrados, por imperativo do art. 37, caput, da CF/88 e art. 2º, parágrafo único, I, VI e IX da Lei nº 9.784/99.**

As questões de ordem pública são aquelas que condicionam a legitimidade do próprio exercício de atividade administrativa. **Por isso, não precluem e podem, a qualquer tempo, ser objeto de exame, em qualquer fase do processo e em qualquer grau de jurisdição, sendo passíveis de reconhecimento de ofício pelo julgador, nos termos do art. 303, II e III do CPC/73 e, 342, II e III do CPC/2015.**

A aplicação de penalidade, sendo matéria de ordem pública, integra a lide de forma implícita, razão pela qual sua inclusão *ex officio*, pelo julgador, não caracteriza julgamento extra ou ultra petita, hipótese em que prescindível o princípio da congruência entre o pedido e a decisão.

O CARF já se manifestou nesse sentido, veja-se:

“MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APLICAÇÃO DA MULTA DE PENALIDADE.

APRECIÇÃO DE OFÍCIO. As matérias de ordem pública podem ser suscitadas pelo colegiado e apreciadas de ofício, ou seja, mesmo que não tenha sido objeto do recurso voluntário. Isso se aplica à exigência de penalidades, dentre elas a multa de ofício isolada por falta de recolhimento do tributo por estimativa, que foi lançada em concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ano-calendário. Embargos conhecidos e rejeitados. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acórdão nº 1402000.246, julg. 04/08/2010.” (destaques acrescidos)

11. Não há dúvidas que tolerar a indevida aplicação de penalidades é o mesmo que ignorar os próprios princípios que regem a administração pública.

12. Vejam, não foi por acaso que a Constituição atribuiu grande importância ao princípio da moralidade administrativa. Além da sua aplicação residual quando nenhum outro princípio específico constante do artigo 37, da CF/88¹ for cabível, há várias situações que a lei maior se preocupou com padrões de conduta.

13. E, nesse sentido, vale citar a adoção de procedimentos capazes de afastar atos administrativos que destoem do padrão de conduta juridicamente desejado, bem como a instituição de mecanismos de controle da atividade administrativa, sendo certo que tais princípios não podem ser relativizados pelo Poder Executivo, tampouco por essa julgadora administrativa.

14. Ressalte-se que, também no âmbito infraconstitucional, o legislador cuidou de garantir o cumprimento de tais valores. Confira-se:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos **princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência**.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação **conforme a lei** e o Direito;

[...]

VI - adequação entre meios e fins, **vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público**;

[...]

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar **adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados**; (destaques acrescidos)

15. Por fim, essa relatoria, quando da redação da ementa, fez menção à inteligência da Súmula CARF n.º 96², que acaba por reforçar o não cabimento da multa agravada em concreto. *(destaques do original)*

Os fundamentos do paradigma n.º 9303-008.207, porém, bem demonstram que penalidades não constituem matéria de ordem pública:

Do exame dos autos, mais especificamente da impugnação e do recurso voluntário, verifica-se que, em momento algum, o contribuinte questionou o lançamento e a exigência da multa de ofício.

No entanto, o Colegiado da Câmara Baixa, tomou conhecimento, de ofício, do seu lançamento, sob o entendimento de que tal penalidade constitui matéria de ordem pública e, no mérito, decidiu pela sua exclusão do crédito tributário lançado e exigido, sob o fundamento de que ***"Não há previsão de qualquer multa sobre a compensação não homologada, quando não caracterizados fatos previstos nos artigos 71 a 73 da Lei 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. O conceito de ordem pública não está previsto em quaisquer diplomas legais. Assim, trata-se de um conceito subjetivo.

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

- Acórdão n.º 103-23.532:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

MULTA AGRAVADA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo sujeito passivo, constituindo-se definitivamente o crédito tributário a ela referente.(...)."

- Acórdão n.º 2301005.593; Assunto: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO ALEGADA NA IMPUGNAÇÃO QUE INSTAUROU O LITÍGIO.

O contencioso administrativo fiscal instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido alegada, nos termos do art. 17 do Decreto n.º 70.235/72.

Assim, quando a matéria não for contestada, não há como instaurar a fase litigiosa processual, conforme impõe o artigo 14 do Decreto Lei 70.235/72, configurando, portanto, a preclusão consumativa processual. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não apresentada por ocasião da impugnação ou manifestação de inconformidade. Nessas circunstâncias, não se pode conhecer das razões de mérito contidas no recurso voluntário naquilo que não foi expressamente alegado, que fica limitado à contrariedade dos demais pontos do recurso, salvo casos específicos a exemplo de matérias de ordem pública.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade devotos, acolher os embargos com efeitos infringentes para, sanando os vícios apontados no Acórdão n.º 2803003.906, de 03/12/2014, retificar o seu dispositivo, a fim de que conste o não conhecimento da matéria relativa à multa, não impugnada em sede de primeira instância, em face da preclusão consumativa, nos termos do voto do relator." (destaque não original).

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

- Acórdão n.º 9303-006.930:

"ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário:2007

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

A falta de atendimento, no prazo fixado, das intimações para prestar esclarecimentos e/ ou para apresentar os arquivos solicitados pela autoridade fiscal, sujeita o contribuinte à multa de ofício agravada, no percentual de 112,0% do crédito tributário lançado e exigido."

- Acórdão n.º 9303-006.880:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS- IPI

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

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

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

Também na esfera judicial, a jurisprudência moderna vem decidindo que as matérias, ainda que de ordem pública, para serem apreciadas e analisadas, em Juízo, devem

obrigatoriamente serem prequestionadas pelo autor, no respectivo recurso, conforme provam as ementas dos julgados do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF):

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

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

(...).

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

ELIANA CALMON, DJe 20.02.2013.

6. Agravo Regimental desprovido."

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

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

EMENTA: REPERCUSSÃO GERAL. VÍCIOS PROCESSUAIS E FORMAIS QUE IMPEDEM A REGULAR FORMAÇÃO E TRAMITAÇÃO DO RECURSO. PREJUÍZO DO EXAME DAS QUESTÕES DE FUNDO. INVOCAÇÃO DO DEVER DE CONHECIMENTO POR OFÍCIO DE MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA E SOCIAL. NÃO CABIMENTO NO EXAME DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. PRETENSÃO DE ANULAR A COBRANÇA DE CONTA DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. INCONTÁVEIS ARGUMENTOS. ARGUMENTO PARCIAL RELATIVO AO ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. RAZÕES DE AGRAVO QUE NÃO ATACAM FUNDAMENTO SUFICIENTE DA DECISÃO AGRAVADA. INÉPCIA.

(...)

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

*3. As razões de agravo regimental não atacam um dos fundamentos suficientes em si para manter a decisão agravada, no sentido de que a relação mantida entre a cooperativa de eletrificação e o município resolvia-se no plano cível ou no plano administrativo, e não em termos tributários. Insistência na tese **tributária** da imunidade. Inépcia. Agravo regimental ao qual se nega provimento."*

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

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

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

Apenas observo que, embora precluso o direito de defesa da Contribuinte contra esta matéria, na forma do que dispõe o art. 17 do Decreto n.º 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 n.º 9101-004.599¹ quando, distinguindo matéria e argumento, admiti a inovação deste em sede de recurso voluntário, no seguinte contexto:

A Contribuinte manifestou sua inconformidade em 13/04/2010, defendendo a necessidade de prévia intimação para apresentação dos documentos faltantes ou para correção de eventual inconsistência na apuração, observando que, apesar de não intimada a tanto, apresentara a DIPJ, juntando naquele momento DIPJ retificadora entregue em 09/04/2010 (e-fls. 135/165).

A autoridade julgadora de 1ª instância observou que as retenções na fonte não foram admitidas porque os rendimentos não foram oferecidos à tributação, e afirmou desnecessária a prévia intimação do sujeito passivo quando a autoridade fiscal entende suficientes as provas dos autos para formar sua convicção. Assim, declarou a improcedência da manifestação de inconformidade porque correto o procedimento adotado, descabendo a anulação do despacho decisório para nova apreciação do pedido de restituição, até porque a Contribuinte se limitou a apresentar a DIPJ retificadora, desacompanhada de qualquer explicação acerca das razões de mérito postas pela autoridade fiscal.

Em recurso voluntário, a Contribuinte esclareceu que as receitas auferidas no período eram inferiores às despesas pré-operacionais e, assim, registrou-as em Ativo Diferido. Por tais razões, pediu a reforma do despacho de indeferimento do Pedido de Restituição. O Colegiado *a quo* invocou o art. 17 do Decreto n.º 70.235/72 para afirmar não impugnada a matéria, e também observou que a Contribuinte não trouxe documentos que lastreassem suas alegações no recurso voluntário, documentos estes que deveriam ter sido juntados desde a impugnação, na forma do art. 16, §4º do Decreto n.º 70.235/72.

Neste contexto importa observar, inicialmente, que o Colegiado *a quo* aplicou impropriamente o art. 17 do Decreto n.º 70.235/72, que assim dispõe:

¹ 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.

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

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

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Nestes termos, se a matéria não foi objeto de impugnação, a autoridade julgadora de 1ª instância não tem competência para avaliar o crédito tributário a ela vinculado e, eventualmente, alterá-lo, ainda que em favor do sujeito passivo. Matéria, assim, guarda correspondência com os motivos para exigência de parcela autônoma do crédito tributário, passível de ser destacada e destinada à cobrança, por não usufruir da suspensão da exigibilidade conferida pela interposição do recurso administrativo, na forma do art. 151, inciso III do CTN.

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

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

[...]

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

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

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

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

[...]

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

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

5. Após o recebimento do despacho decisório nº 16306.000305/2009-63, pelo qual a autoridade administrativa entendeu que, por não estarem classificados os rendimentos no compute 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 n.º 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 n.º 70.235/72 c/c art. 145, inciso I do CTN, e também tendo em conta que o art. 16, inciso III do Decreto n.º 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 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 n.º 4.502/64². Logo, se este é o requisito para formalização daquela exigência específica, também a sua caracterização como matéria impugnada demanda a apresentação de motivos de fato e de direito que infirmem este fundamento específico da acusação fiscal.

Não basta, assim, que o lançamento tenha sido impugnado para que as autoridades julgadoras tenham competência para apreciar a integralidade do crédito tributário constituído. O sujeito passivo pode, de forma expressa, impugnar parcialmente o crédito tributário pretendendo a redução da penalidade³ na liquidação ou parcelamento em

² Lei n.º 9.430, de 1996, alterada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

³ Lei n.º 8.218, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 11.941, de 2009)

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

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

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

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

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

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

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA