



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10909.721569/2017-99
ACÓRDÃO	9303-016.557 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	19 de fevereiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	DIEGO LUIZ RIGO FLORENTINO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 19/10/2015

RECURSO ESPECIAL. PRÉ-QUESTIONAMENTO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Nos termos do art. 118, §5º do RICARF, tem-se por pré-questionada a matéria trazida em sede de Embargos de Declaração.

MULTA DE OFÍCIO. ANÁLISE DE REQUISITOS. PRECLUSÃO RECURSAL.

A análise do cumprimento dos requisitos legais na aplicação da multa de ofício não se revela, no caso concreto, como matéria de ordem pública, eis que não se verificou vício manifesto, razão pela qual a questão trazida apenas em sede de recurso voluntário deve ser considerada como preclusa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, vencidos os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Vinicius Guimaraes, Dionísio Carvallhedo Barbosa e Alexandre Freitas Costa, que votaram pelo não conhecimento, para, no mérito, por voto de qualidade, negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Tatiana Josefovicz Belisario (relatora), Semíramis de Oliveira Duro, Alexandre Freitas Costa e Denise Madalena Green, que votaram pelo provimento para que os autos retornassem à turma ordinária para apreciação do tema referente à multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Vinícius Guimarães.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário – Relatora

Assinado Digitalmente

Vinícius Guimarães – Redator designado

Assinado Digitalmente

Régis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Régis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial apresentado pelo Contribuinte em face do Acórdão nº 3402-010.292, de 23 de março de 2023, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II) Data do fato gerador: 19/10/2015
IMPUGNAÇÃO GENÉRICA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO
CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Constitui impugnação genérica aquele que deixa de apresentar os motivos de fato e de fundamento para a insurgência, violando o art. 16, III do Decreto n.º 70.235/72.

Em conformidade com o disposto no art. 17 do Decreto 70235/72 considera-se preclusa a matéria.

O lançamento decorreu da lavratura de Auto de Infração para o lançamento de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, referente a declaração de importação registrada no dia 02/10/2015 (desembaraço aduaneiro em 19/10/2015), acrescida de juros de mora e multa de ofício de 75%, sobre operação de importação de veículo realizada por pessoa física.

A exigência foi impugnada e, posteriormente, o Contribuinte desistiu expressamente da contestação relativa ao imposto devido e os juros de mora, em razão de adesão a programa de parcelamento, afirmando manter a discussão quanto à multa de ofício aplicada:

No entanto, como é possível fracionar o objeto do auto de infração (principal, juros e multa) e com base no § 1.º do artigo 5.º da medida provisória 783/2017, mantém-se hígida a discussão a respeito da incidência de multa na infração imputada ao contribuinte, a qual, até mesmo de ofício, este órgão pode rever a sua incidência e/ou percentual (20% e 75%) de acordo com a situação em cotejo.

Em resumo, requer:

- a) a desistência da presente impugnação com relação a incidência de IPI, juros e demais encargos;
- b) fracionamento do débito a ser parcelado, no que diz respeito única e exclusivamente à incidência da multa; manutenção, nesse ponto exclusivamente, a impugnação para rever tão somente a incidência de multa.

Em primeira instância se entendeu que a Impugnação apresentada não houvera se insurgido especificamente quanto à aplicação da multa de ofício e também que a desistência relativa à discussão da obrigação principal acarretaria a desistência integral do feito.

Em Recurso Voluntário o contribuinte aduziu nulidade do acórdão recorrido por “preterição ao direito de defesa”, justamente por não ter analisado a questão relativa à validade da multa de ofício aplicada e, no mérito, apresenta tal discussão.

O Acórdão recorrido afastou a preliminar de nulidade, pois a questão relativa à aplicabilidade ou não da multa de ofício não foi diretamente enfrentada pela decisão de primeira instância exatamente pelo fato de não ter sido trazida em sede de Impugnação pelo contribuinte. O mérito, então, deixou de ser enfrentado em razão da preclusão estabelecida com fundamento no art. 17 do Decreto nº 7.235/72.

Foram opostos Embargos de Declaração pelo Contribuinte aduzindo contradição da decisão recorrida que, segundo afirma, “reconhece expressamente a insurgência do contribuinte quanto à incidência de multa e considera preclusa a matéria”, arguindo que “não há como considerar não impugnada uma matéria que tenha sido expressamente contestada pelo impugnante”.

Também alega existência de omissão, defendendo que, em face do formalismo moderado e dos princípios da ampla defesa e contraditório, “eventual deficiência na fundamentação não se confunde com ausência de insurgência quanto a um lançamento ou alguma parte do lançamento tributário”. Os Embargos de Declaração foram rejeitados em sede de Despacho proferido pelo Presidente da Turma *a quo*.

O Recurso Especial interposto aponta divergência jurisprudencial relativamente às teses: (i) “interpretação dos artigos 16, III, e 17, ambos do Decreto n.º 70.235/72 e a sua ponderação em face dos princípios da formalidade moderada e da verdade real” e (ii) “possibilidade de revisão de ofício da matéria inerente a aplicação de “multa de ofício” no auto de infração”.

Quanto à primeira tese, indica como paradigmas os acórdãos nº CSRF/02.01.100 (Processo 10920.001080/2001-81) e 9101-003.952. Quanto segunda tese, o paradigma é o acórdão nº 9202-002.904.

O Despacho de Admissibilidade entendeu pela inexistência de similitude fática entre os acórdãos confrontados, para as duas teses.

Apresentado recurso de Agravo pelo Contribuinte, este foi “ACOLHIDO para DAR seguimento ao recurso especial relativamente à matéria “revisão de ofício da matéria inerente a aplicação de multa de ofício”; e 2) REJEITADO relativamente à matéria à interpretação dos artigos 16, III, e 17, ambos do Decreto n.º 70.235/72 e a sua ponderação em face dos princípios da formalidade moderada e da verdade real”.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões aduzindo a inadmissibilidade recursal por ausência de similitude fática / divergência jurisprudencial, reiterando os termos do despacho de admissibilidade, e, no mérito, defendeu a manutenção do acórdão recorrido.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Tatiana Josefovicz Belisário**, Relatora

I. Admissibilidade

A questão da admissibilidade é controversa e, portanto, merece maior detalhamento.

A tese trazida em debate apresenta o seguinte questionamento: cabe a manifestação de ofício, em sede de contencioso tributário administrativo, acerca da aplicação ou não da multa de ofício?

Pois bem. No acórdão recorrido a validade da multa de ofício não foi examinada em razão da preclusão. Como essa matéria (ocorrência ou não da preclusão nos termos dos arts. 16, III, e 17, ambos do Decreto n.º 70.235/72) não é objeto de Recurso Especial admitido, deve-se ter como premissa que se trata de uma inovação recursal.

No Recurso Voluntário o Contribuinte questionou expressamente a Multa de Ofício:

Subsidiariamente, caso este colegiado entenda não haver nulidade no acórdão n.º 07-43.413 (4ª. turma da DRJ/FNS), **requer-se que este órgão julgador aprecie o mérito da insurgência do recorrente quanto a incidência da multa de ofício**, seja porque o recorrente se sim insurgiu quanto a essa penalidade, seja porque, conforme precedente acima citado, **o julgador pode/deve rever, mesmo de ofício, ato administrativo realizado em confronto com a legislação incidente a espécie**.

(sem destaques no original)

O Acórdão Recorrido, como dito, não apreciou tal matéria ao fundamento de que, por não ter sido expressamente trazida em sede de Impugnação, teria ocorrido a preclusão:

A apresentação dos motivos de fato e de direito em que se fundamenta a insurgência do contribuinte, bem como os pontos de sua discordância e as razões e provas que possui constituem requisitos essenciais da Impugnação ao lançamento, em estrita observância ao disposto no art. 16, inciso III do Decreto n.º 70.235/72.

A esta ausência deve ser aplicada a preclusão conforme disposto no art. 17 do mesmo Decreto:

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

Em sede de Embargos de Declaração o contribuinte insistiu na necessidade de enfrentamento da matéria pela Turma Julgadora **mesmo de ofício**, aduzindo “Omissão quanto a princípios e deveres inerentes à função jurisdicional” que trariam tal imposição:

20. Para além das hipóteses de omissão direta acima elencadas, é inconteste a possibilidade de omissão indireta, consistente em deixar o órgão julgador de se pronunciar sobre questão, norma, lei, princípio, dever etc., que deveria ter sido resolvida pelo julgador, inclusive na hipótese de não ter sido suscitada pelo interessado.

(...)

37. Diante da situação em questão e fazendo valer o conteúdo normativo dos princípios acima descritos, deveria a autoridade julgadora ter adotado medidas capazes de sanar o vício de forma contida na insurgência a respeito da nulidade do acórdão e da incidência da multa que, repita-se, pode ser revista até mesmo de ofício.

Os Embargos de Declaração foram rejeitados por Despacho, que entendeu que “os Embargos não são o instrumento adequado para rediscussão da mesma matéria na mesma instância, nem mesmo em caso de eventual *error in judicando*, o que se menciona apenas para argumentar” e que “a exposição de razões fundamentadas, por parte da decisão embargada, exime o colegiado do detalhamento de todas as alegações da parte, porquanto configura motivos suficientes”.

Contudo, entendo suficiente a ter por cumprido o requisito do prequestionamento, nos termos do art. 118, §5º do RICARF/2023:

Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 5º O recurso especial somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo a demonstração, com precisa indicação na peça recursal, do prequestionamento no acórdão recorrido, ou ainda no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos.

Superada a questão do prequestionamento, examino os contornos da similitude fática e divergência jurisprudencial.

O acórdão paradigma apresentado especificamente para esta tese admitida é o 9202-002.904, no qual também se questionava a aplicação da multa de ofício, contudo com a conclusão de que é cabível a manifestação dos órgãos julgadores, mesmo de ofício, independente de expressa provocação das partes:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2001

NORMAS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO. ESPÓLIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. OBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE DO LANÇAMENTO.

De conformidade com os artigos 2º e 53 da Lei nº 9.784/1999, a Administração deverá anular, corrigir ou revogar seus atos quando eivados de vícios de legalidade, o que se vislumbra na hipótese dos autos, onde a multa de ofício aplicada no lançamento não encontra sustentáculo na legislação de regência.

A atividade judicante impõe ao julgador a análise da legalidade/regularidade do lançamento em seu mérito e, bem assim, em suas formalidades legais. Tal fato, pautado no princípio da Legalidade, atribui a autoridade julgadora, em qualquer instância, o dever/poder de anular, corrigir ou modificar de ofício o lançamento, independentemente de se tratar de erro de fato ou de direito, sobretudo quando se referir à matéria de ordem pública (ilegalidade/irregularidade do lançamento), hipótese que se amolda ao caso vertente.

(sem destaques no original)

Do voto, extraio:

De um lado, a Turma recorrida, com base no princípio da legalidade, por entender se tratar de matéria de ordem pública, afastou a multa de ofício aplicada no presente lançamento, mesmo a contribuinte não tendo se insurgido contra referida penalidade.

Em outra via, a Procuradoria da Fazenda Nacional defende ser incabível a análise de ofício de aludida questão, devendo o julgamento ficar adstrito ao pedido formulado pela contribuinte, mormente por não se estar diante de mera formalidade legal, mas, sim, de decorrência do princípio dispositivo, não cabendo

ao v. acórdão ora recorrido se manifestar sobre uma questão que nem fora objeto do Recurso Voluntário.

(sem destaques no original)

Desta feita, vejo como coincidentes os fatos examinados pelos acórdãos confrontados. Enquanto para o recorrido prevaleceu a concepção de “preclusão”, não se apreciando a matéria inovadora, em sede de paradigma entendeu-se que a provocação pela parte é desnecessária quando se tratar matéria de ordem pública, sendo que o exato mesmo ponto foi questionado em ambos (aplicação da multa de ofício).

Com a devida vênia aos nobres prolator e signatário do Despacho de Admissibilidade original, tenho que a questão relativa especificamente a esta tese não foi devidamente aprofundada, levando à equivocada conclusão de inexistência de divergência jurisprudencial:

E também não há em relação ao segundo.

O acórdão recorrido entendeu, em face da fragilidade do recurso, não impugnado o mérito mesmo da autuação (“Como bem destacado no acórdão recorrido, o Contribuinte deixou de trazer aos autos os fundamentos de fato e direito pelo qual entende ser indevida a multa de ofício aplicada”). A situação fática e jurídica é, de igual modo, completamente diversa da tratada no Acórdão paradigma nº 9202-002.904, em que se reconheceu a possibilidade de o julgador conhecer de matérias de ordem pública.

Cabe ressaltar, a divergência jurisprudencial apenas se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigmas, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária.

Não é o caso aqui, conforme demonstrado.

No caso, de fato, como colocado acima, a questão relativa à possibilidade de apreciação de matéria de ordem pública, de ofício, por parte dos julgadores não foi enfrentada pelo acórdão recorrido, mas foi trazida em sede de Embargos de Declaração pelo Contribuinte, evidenciando o prequestionamento da matéria. A similitude fática, portanto, está no fato de que em ambas as situações examinadas, não houve expressa provocação da parte acerca do mérito aventado, qual seja, a legitimidade na aplicação da multa de ofício.

A suposta divergência de “situação fática” indicada é, justamente, a divergência de interpretação jurídica que de ser enfrentada por esta Turma Julgadora: “não realizar o exame de ofício” (como na hipótese do acórdão recorrido) ou “realizar o exame de ofício” (como no acórdão paradigma), tendo a sido a mesma matéria de direito (multa de ofício) apresentada como sendo “matéria de ordem pública”.

Assim, entendo deva ser admitido o Recurso Especial nesse aspecto, nos termos do Despacho em Agravo:

Com efeito, no recurso voluntário apresentado constou expressamente a alegação de que a exigência de multa de ofício constituiria matéria de ordem pública a ensejar conhecimento mesmo quando não alegada pela parte interessada. Ainda que o acórdão original não tenha afirmado expressamente o contrário, e mesmo após a reiteração do argumento em embargos oportunamente ofertados, certo é que se negou a fazê-lo em face de a alegação ser genérica, não tendo apresentado motivos de fato e de direito para se opor.

(...)

Assim, mesmo que o resultado final naquele processo – quanto à efetiva exclusão da multa – tenha sido desfavorável ao recorrente, certo é que, estritamente quanto à questão processual, os colegiados divergem: o recorrido entende não caber apreciação de ofício de lançamento de multa; o paradigmático, que cabe.

E isso basta à caracterização do dissídio a ser dirimido pela instância especial.

Como dito no referido despacho, o debate aqui firmado não alcança analisar, em sede de Recurso Especial, a legitimidade ou não da multa de ofício aplicada, mas, exclusivamente, à possibilidade processual de que a questão seja examinada “de ofício” pelo julgador de segunda instância.

II. Mérito

Como adiantado, a questão ora em debate cinge-se à possibilidade de se examinar de ofício, em sede de contencioso administrativo, matéria dita de “ordem pública”, independente de provocação da parte.

Assinalo, por oportuno, que esta possibilidade se daria no âmbito das instâncias ordinárias de julgamento, no caso, Delegacias da Receita Federal de Julgamento (primeira instância) e Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (turmas ordinárias e extraordinárias). O exame em sede especial, ou seja, pela Câmara Superior de Recurso Fiscais, não está em debate, posto que detém suas próprias peculiaridades. Tanto acórdão recorrido, como paradigma, enfrentam a ausência de análise por parte de turmas ordinárias deste CARF.

Feita tal ressalva, passo ao exame.

O acórdão paradigma enfrentou a questão a partir do exame de dispositivos da Lei nº 9.784/99 e do Código de Processo Civil de 1973:

Destarte, de início é de bom alvitre salientar que a atividade judicante impõe ao julgador a análise da legalidade/regularidade do lançamento em seu mérito, e bem assim em suas formalidades legais. Tal fato, pautado no princípio da Legalidade, atribui a autoridade julgadora, em qualquer instância, o dever/poder de anular, corrigir ou modificar de ofício o lançamento, independentemente de se

tratar de erro de fato ou de direito, especialmente quando se referir à matéria de ordem pública (ilegalidade/irregularidade do lançamento), hipótese que se amolda ao caso vertente.

Com mais especificidade, o artigo 2º da Lei nº 9.784/1999 é por demais enfático ao estabelecer que a atividade do agente administrativo deve obedecer, dentre outros, o princípio da legalidade, senão vejamos:

“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;”

A corroborar esse entendimento, o artigo 53 do mesmo Diploma Legal retro prescreve que a Administração poderá anular, revogar ou corrigir seus atos, quando maculados por vício de legalidade, como segue:

“Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revoga-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.”

In casu, observe-se que o ilustre representante da Fazenda Nacional, ao interpor o Recurso Especial em comento, utilizou como fundamento à sua empreitada os artigos 128 e 460 do Código de Processo Civil, aduzindo que o Acórdão recorrido adentrou a questão extra petita, olvidando-se, porém, dos ditames insertos nas normas acima transcritas, bem como no artigo 131 do CPC, nos seguintes termos:

“ Art. 131. O juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento.”

Consoante se infere dos dispositivos legais supratranscritos, além da livre convicção contemplada no artigo 131 do CPC e do dever da Administração de anular, corrigir ou revogar seus atos, quando eivados de vícios de legalidade, o Acórdão recorrido encontra sustentáculo, ainda, na farta e mansa jurisprudência administrativa e, bem assim, no fato da multa de ofício aplicada nos autos malferir o princípio da legalidade, uma vez inexistir dispositivo legal a contemplando, nos casos de lançamento promovido em face de espólio, como se extrai do voto condutor do Acórdão recorrido, de onde peço vênia para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, in verbis:

“[...]

5 Multa de ofício

Embora o contribuinte não tenha se manifestado em relação a inaplicabilidade da multa de ofício, tal fato não dispensa esta instância de julgamento administrativa de declará-la de ofício, em obediência ao princípio da estrita legalidade dos atos fiscais, Explica-se.

(...)

Partido dessas premissas, sobretudo inexistindo fundamento legal que escore a aplicabilidade da multa de ofício no presente caso, impõe-se reconhecer que sua exigência afronta o princípio da legalidade que deve amparar o ato administrativo, passível, portanto, de reconhecimento de ofício por parte da autoridade julgadora administrativa.

Mais a mais, trata-se de matéria que contempla a legitimidade passiva para suportar a multa aplicada (penalidade), podendo, dessa forma, se entender como questão de ordem, passível, portanto, de reconhecimento de ofício, fundamento determinante para aqueles Conselheiros que acompanharam o voto pelas conclusões.

Doutrina e jurisprudência pátria, com base na interpretação de dispositivos legais diversos, são hoje quase uníssonas ao reconhecer que a matéria de ordem pública não se sujeita à preclusão, podendo ser objeto de manifestação de ofício pelos julgadores nas instâncias ordinárias.

Cito, nesse sentido, Humberto Theodoro Júnior:

A preclusão, sobretudo a temporal, está intrinsecamente relacionada com a disponibilidade do direito ou faculdade processual conferidos à parte pela lei. Há, pois, **um consenso em torno de sua não aplicabilidade às questões ou matérias que envolvem a ordem pública**. É por isso que o legislador processual, quando se depara com temas dessa natureza, afasta-se do sistema geral da preclusão para conferir ao juiz o poder-dever de conhecer da matéria, sem depender de provocação da parte, isto é, de ofício. É que, em tais situações, mais do que o interesse do litigante, sobressai o interesse público no bom e adequado desempenho da jurisdição. Não se pode esquecer que o processo é o instrumento de atuação de uma das funções soberanas do Estado Democrático de Direito. Não opera a preclusão, portanto, pelo simples motivo de que o litigante não tem disponibilidade da ordem pública.¹

(sem destaques no original)

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça

AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. 1. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. QUESTÃO DECIDIDA

¹ Theodoro Júnior, Humberto, 1938 – Curso de direito processual civil / Humberto Theodoro Júnior – 59. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018. P. 1156

ANTERIORMENTE. PRECLUSÃO. HARMONIA ENTRE O ACÓRDÃO RECORRIDO E A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. 2. HONORÁRIOS RECURSAIS. AGRAVO INTERNO. NÃO CABIMENTO. 3. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

1. Segundo a orientação jurisprudencial desta Corte Superior, as matérias de ordem pública podem ser apreciadas a qualquer tempo nas instâncias ordinárias, todavia, existindo decisão anterior, opera-se a preclusão caso não haja impugnação no momento processual oportuno. Súmula n. 83/STJ.

(...)

(AgInt nos EDcl nos EDcl nos EDcl no AREsp n. 1.289.565/MG, relator Ministro Marco Aurélio Bellizze, Terceira Turma, julgado em 19/4/2021, DJe de 23/4/2021.)

(sem destaques no original)

Logo, superada a primeira parte da controvérsia: cabe a manifestação de ofício, em sede de segunda instância do contencioso administrativo fiscal, sobre as matérias de ordem pública.

A grande discussão que se apresenta é exatamente em se definir o que seriam as matérias de ordem pública e, portanto, passíveis de conhecimento. Como muito bem sintetizam os il. Conselheiros Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Leonam Rocha de Medeiros, hoje integrantes da 2ª Turma da CSRF:

Assim como na apelação, o recurso voluntário possui efeito devolutivo, de forma que as mesmas questões suscitadas e impugnadas em sede recursal serão apreciadas pela segunda instância[5]. E, também por força do princípio da dialeticidade, vedada a formulação de novas teses, salvo em se tratando daquelas **matérias de ordem pública**, apreciadas até mesmo de ofício, em qualquer tempo e grau de jurisdição[6]. Certo que defini-las é tarefa hercúlea;[7] entretanto, se observarmos apenas a seara do processo administrativo fiscal,[8] pacífico ser a **decadência** a matéria sabidamente de ordem pública que recebe maior protagonismo, seja por sua aferição ex officio pelos julgadores, seja por figurar tão-só no recurso voluntário, sem que sobre ela tenha se operado os efeitos da preclusão.[9]²

Logo, a tarefa sobre a qual se deve debruçar é: aplicação de multa de ofício é matéria de ordem pública ou não?

Colhe-se da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça diversas hipóteses nas quais determinadas matérias são chanceladas como de “ordem pública”, como, por exemplo:

[...] as matérias de ordem pública (e.g. prescrição, decadência, condições da ação, pressupostos processuais, consectários legais, incompetência absoluta, impenhorabilidade etc.) não se sujeitam à preclusão, podendo/devendo ser

² <https://www.conjur.com.br/2021-abr-21/direto-carf-intempestividade-materias-ordem-publica-vem-decidindo-carf/>

apreciadas a qualquer momento e de ofício nas instâncias ordinárias (REsp 1.809.145/DF, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19/5/2020, DJe de 27/5/2020) (AgInt no AREsp n. 2.583.922/MA, relator Ministro Paulo Sérgio Domingues, Primeira Turma, julgado em 14.10.2024, DJe 21.10.2024).

Contudo, sob o ponto de vista do contencioso administrativo tributário, entendo que a discussão deve, necessariamente, envolver a discussão da própria formação do crédito tributário, do controle de legalidade do lançamento tributário que é aqui exercido.

Trago, nesse aspecto, decisão proferida pela ilustre integrante desta Turma, Semíramis de Oliveira Duro, abordando com precisão a questão relativa às matérias de ordem pública e a aplicação de penalidades

A questão central destes Embargos é a possibilidade ou não de manifestação de mérito do julgador sobre a multa qualificada, quando não expressamente postulado o inconformismo pelo contribuinte e a justificativa para tanto.

À luz do Decreto nº 70.235/1972 (art. 16, II e 17), que rege o processo administrativo fiscal, em se tratando de recurso voluntário, 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.

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 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.

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. APRECIACÃO 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. Acórdão nº 1402-000.246, julg. 04/08/2010.

(Acórdão nº 3301-002.922, de 26 de abril de 2016)

Ainda que o voto tenha sido proferido em se tratando de multa qualificada, compreendo que o arrazoado exposto alcança o tema “penalidade” como um todo. O próprio precedente mencionado trata do tema “penalidade” sem restrição (multa de ofício isolada).

O voto proferido aborda com assertividade o fato de que, na esfera do contencioso administrativo, as matérias ditas de “ordem públicas” alcançam a própria legalidade do lançamento tributário e da aplicação de sanções.

Destaco os dispositivos legais da Lei nº 97.84 que fundamentam a conclusão:

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;

(...)

Assim, dentro da percepção de que o lançamento tributário deve se pautar em conformidade estrita com a lei e que a aplicação de penalidade pelo Poder Público demanda maior austeridade por parte do agente público, entendo ser a aplicação da multa isolada – verificação dos pressupostos para sua aplicação – matéria de ordem pública a ser enfrentada nas instâncias ordinárias de julgamento.

Nesse aspecto, apenas para fins de contextualização – posto que o mérito da discussão não está submetido a esta Turma julgadora – destaco que a insurgência do Contribuinte se dá quanto à presença dos requisitos autorizadores à aplicação da multa de ofício, e não em face das disposições legais que a prevêm. A multa em questão foi aplicada sobre crédito tributário suspenso por força de medida judicial, em que se debatem os efeitos do recebimento do recurso de apelação para fins de manutenção da causa suspensiva.

Pois bem. Destaco que em sentido aparentemente contrário se identifica precedente desta mesma 3ª Turma da CSRF em acórdão que reformou a decisão antes citada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/03/2003

MULTA DE OFÍCIO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. IMPOSSIBILIDADE.

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

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

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

(9303008.206, de 21 de fevereiro de 2019)

Do voto condutor:

Na esfera administrativa, as decisões sobre os lançamentos de multa 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:

Ocorre que, pela leitura da decisão proferida, compreendo que, naquele julgamento, foi fundamental para firmar a conclusão da turma julgadora, o fato de que a matéria “multa de ofício” não fora questionada nem mesmo em sede de Recurso Voluntário:

Relatório:

Inconformada com a manutenção da decisão, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial, suscitando divergência, quanto à exclusão ex officio, da multa qualificada, por parte do Colegiado, alegando, em síntese, que tal matéria não foi questionada pelo contribuinte no recurso voluntário. Além disto, não se trata de matéria de ordem pública e, ainda que se tratasse, deveria ter sido impugnada expressamente pelo contribuinte. Citou e transcreveu entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre a necessidade de questionamento expresso dessa matéria, por parte do impugnante nos respectivos recursos, conforme prova a decisão no julgamento do AgRg no REsp 1.203.549/ES. Na esfera administrativa, há decisões reconhecendo que esta matéria não é de ordem pública e, quando não for expressamente questionada, no recurso voluntário, não cabe a sua apreciação e julgamento em instância superior, por ter ocorrido a preclusão temporal do direito do contribuinte. Para comprovar a suscitada divergência, apresentou como paradigmas os acórdãos nº 103- 23.532 e 2301- 003.811.

Voto:

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

No entanto, o Colegiado da Câmara Baixa, tomou conhecimento, de ofício, do seu lançamento, sob o entendimento de que tal penalidade constitui matéria de ordem pública e, no mérito, decidiu pela sua exclusão do crédito tributário lançado e exigido, sob o fundamento de que "Não há previsão de qualquer multa sobre a compensação não homologada, quando não caracterizados fatos previstos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64".

(...)

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.

Como a hipótese dos autos é distinta – o Contribuinte expressamente requereu a manifestação acerca da multa de ofício em seu Recurso Voluntário – entendo que a decisão outrora proferida por esta mesma Turma, em composição distinta, não poderia ser replicada ao caso concreto.

Assim, entendo perfeitamente aplicável o racional desenvolvido pela Conselheira Relatora Semíramis de Oliveira Duro quando analisou detidamente a natureza da multa de ofício e a razão pela qual, no contexto do lançamento tributário e contencioso administrativo, deve ser entendida como de “ordem pública” para fins de se afastar a preclusão temporal para que a matéria seja enfrentada nas instâncias ordinárias de julgamento, especialmente na hipótese dos autos, em que a matéria foi trazida pelo contribuinte em sede de Recurso Voluntário.

Por fim, por óbvio, considerando que o mérito acerca da validade ou não da multa de ofício aplicada não foi apreciada pelo acórdão recorrido – posto que não superado o óbice da preclusão – também não poder sê-lo em sede especial. Portanto, os autos devem retornar à Turma de origem para julgamento da matéria.

III. Conclusão

Pelo exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial do Contribuinte, na parte admitida em sede de Agravo, e DAR PROVIMENTO no sentido de determinar o retorno dos autos à turma a quo para exame de mérito acerca da legitimidade da multa de ofício aplicada.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Vinícius Guimarães, redator designado

Com o devido respeito aos argumentos da i. relatora, divirjo de seu entendimento quanto ao mérito do recurso especial.

Diversamente do que entendeu a relatora, penso que, no caso concreto, a análise da legalidade do lançamento da multa de ofício não se reveste de natureza de ordem pública, sobretudo porque não se verificou, de plano, violação evidente à legalidade na aplicação no lançamento da multa de ofício: uma autuação manifestamente ilegal poderia se revestir, eventualmente, de natureza de ordem pública, situação que não se verificou no caso analisado.

Na análise do caso concreto, entendeu-se que os requisitos para a aplicação da multa de ofício, contestada pelo sujeito passivo apenas em sede de recurso voluntário, estariam, *prima facie*, presentes, fato que obstaria o reconhecimento do status de matéria de ordem pública para a análise da multa.

Nessa linha, a decisão recorrida se revela correta, na medida em que reconhece a preclusão recursal para a análise da matéria atinente à eventual ilegalidade da aplicação da multa de ofício.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial.

Assinado Digitalmente

Vinícius Guimarães