



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.014467/2007-95
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.071 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 06 de abril de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SABEMI SEGURADORA S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006

RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA DE MÉRITO QUE RESTOU SUMULADA. DIVERGÊNCIA PRECEDENTE QUE ENVOLVE O CONHECIMENTO DE MATÉRIA PRECLUSA EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. CABIMENTO.

Deve ser conhecido o recurso se a divergência invocada pela recorrente refere-se à questão precedente, concernente ao conhecimento de ofício de alegação não veiculada na impugnação e recurso voluntário, que só fora suscitada no momento da sustentação oral, e apenas no mérito é que se discutiu a matéria objeto da súmula mencionada.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APLICAÇÃO DE ENTENDIMENTO OBJETO DE EDIÇÃO DE SÚMULA *A POSTERIORI*. NÃO CARACTERIZAÇÃO. CONHECIMENTO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

Ainda que se considere que a aplicação de entendimento consolidado em Súmula do CARF se insira na hipótese de matéria de ordem pública, o que afastaria a preclusão e permitiria o conhecimento de ofício da questão não impugnada há que se observar, no caso concreto, que o entendimento adotado na questão de mérito, conquanto esteja em consonância com o que restou consolidado pela Súmula CARF nº 105, esta ainda não havia sido aprovada quando da apreciação do recurso voluntário. Tratava-se de matéria controversa no âmbito das turmas do CARF, não se podendo, então, imputar ao lançamento realizado pela autoridade fiscal uma afronta a legalidade, posto que amparado em disposição literal e objetiva de lei, a despeito das interpretações que vieram a ser dadas após sua aplicação. Desta feita, não se vislumbra a possibilidade de invocação, à época do julgamento, da questão de ordem pública que justificasse o seu conhecimento pelo colegiado *a quo*, seja por provocação extemporânea, seja de ofício, posto que é incontroverso nos autos que a matéria jamais havia sido questionada na impugnação e recursos apresentados, estando preclusa.

RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA DE FUNDO SUMULADA A *POSTERIORI*. DECISÃO DE MÉRITO CUJO PROVIMENTO IRIA DE ENCONTRO AO INTERESSE PÚBLICO. PROVIMENTO PARCIAL SEM MODIFICAÇÃO DA SOLUÇÃO DE MÉRITO.

Considerando-se que a matéria de fundo foi objeto de Súmula do CARF em momento posterior ao julgamento do recurso voluntário, o provimento do recurso especial fazendário, a esta altura, conspiraria contra o próprio interesse da Fazenda Pública, dado que o restabelecimento da multa isolada, pleiteado pela PFN, e o consequente prosseguimento da cobrança na esfera judicial está fadado a um único desfecho, qual seja o cancelamento da exigência, tendo em vista o entendimento sumulado pela própria administração tributária. Assim, ainda que por via transversa ou incidental, o entendimento de mérito do colegiado recorrido não merece reforma. Não obstante, reforma-se parcialmente o acórdão recorrido para afastar a tese de caracterização de matéria de ordem pública no caso concreto, sem modificação do entendimento de mérito dado à questão de fundo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento parcial para afastar a tese de caracterização de matéria de ordem pública no caso concreto, sem modificação do entendimento de mérito dado à matéria pelo acórdão recorrido, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Andréa Duek Simantob. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN, em 24/10/2013, em face do Acórdão nº 1101-000.662, proferido na sessão de 01/02/2012, que afastou *a preclusão relativamente à arguição de aplicação concomitante da multa isolada veiculada em sustentação oral* e deu provimento parcial ao recurso voluntário *para cancelar a aplicação da multa isolada*.

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

TRIBUTAÇÃO DA RENDA. FATO TRIBUTÁVEL.

Os tributos que incidem sobre a renda têm como fato gerador a aquisição de disponibilidade de renda.

PROVA.

Não basta o contribuinte alegar que a renda tributada não é sua, se ele se apropriou e dispôs da renda. Tal argumento deve estar acompanhado de provas de que a renda foi auferida por terceiro, que dela dispôs.

MULTAS DE OFÍCIO. MULTAS ISOLADAS. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. ARGUIÇÃO DE MATÉRIA EM SEDE DE SUSTENTAÇÃO ORAL. PRECLUSÃO. INEXISTÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.

As multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas não têm lugar quando aplicadas em concomitância com as multas proporcionais. Uma vez findo o período de apuração, o IRPJ e a CSLL se aperfeiçoam complexivamente, deixando de ter lugar a exigência das estimativas não pagas. Dado que somente os valores derradeiros de imposto e de contribuição podem ser lançados, não há, por evidente, como cobrar importâncias de penalidades atreladas às ausências de antecipações mensais, depois de esgotado o exercício, eis as últimas não serem mais passíveis de pleito fazendário. No mais, admitir a cobrança das multas isoladas, juntamente com a imputação das multas de ofício, significaria coadunar com dupla sanção de um só fato infracional complexo - recolhimento a menor do IRPJ e da CSLL -, dentro do qual o inadimplemento das estimativas já está inserido, por consunção.

A matéria, por sua natureza, cerra ares de ordem pública. Por essa razão, pode ser arguida pelas partes a qualquer momento, sem que se possa falar em preclusão. Pode-se, aliás, reconhecer de ofício o assunto, no exercício do dever-poder de revisão e de adequação dos atos administrativos à legislação.

Os autos foram encaminhados a Procuradoria da Fazenda Nacional em 11/10/2013 (fls. 4154), tendo interposto o recurso especial em 24/10/2013 (fls. 4155/4159).

O recurso especial foi regularmente admitido pelo presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção por meio do despacho de admissibilidade (fls. 234/238), que bem resume a controvérsia, *verbis*:

A Procuradoria da Fazenda Nacional questiona a decisão na parte em que considerou ser possível analisar o mérito da questão da possibilidade ou não de cobrança da multa isolada, ainda que tal ponto não tenha sido objeto de insurgência do sujeito passivo em momento oportuno. Assevera que a inobservância dos precisos contornos da lide e consequente análise de matéria preclusa diverge de jurisprudência pacificada neste Conselho, apontando como paradigmas os Acórdãos nº 9101-00.540 e 102-47.321, assim ementados:

Assunto: CSSL - Exercício: 2003

MULTA ISOLADA. 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.

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. Não atendidos os pressupostos de admissibilidade do recurso, ante a não comprovação de divergência entre o acórdão recorrido e o paradigma, forçoso o não conhecimento do recurso pautado no inciso II do art. 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Recurso Especial do Procurador Provido.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA — PRECLUSÃO — Nos termos do art. 17 do Decreto 70235/72, a matéria não impugnada está fora do litígio e o crédito tributário a ela relativo torna-se consolidado. Na ausência do litígio, a matéria não pode ser analisada em sede de Recurso Voluntário.

Recurso não conhecido.

A divergência resta claramente caracterizada em face do primeiro paradigma, pois em seu relatório se constata que a Procuradoria da Fazenda Nacional arguiu, mediante recurso especial por contrariedade à lei, a impossibilidade de a autoridade julgadora excluir ex officio a multa sem a correspondente provocação/fundamentação para tanto na impugnação ou no recurso voluntário, e, em resposta, a 1ª Turma da CSRF deu provimento ao recurso nos termos do voto condutor do julgado, do qual extraio:

O entendimento no sentido de que a contestação da exigência do tributo como um todo abrangeria a multa de ofício, seria razoável se estivéssemos avaliando a multa cobrada em conjunto com o tributo. Nesse caso, caberia talvez a argumentação de que o acessório segue o principal, até porque uma decisão pela improcedência da cobrança do tributo afetaria diretamente a exigência da multa.

Por outro lado, ao menos em duas situações relativamente comuns neste Colegiado a imputação da multa envolve situações com vínculo apenas indireto ao tributo, o que a torna suscetível de análise específica.

Uma delas é a multa no percentual qualificado ou agravado. Nesse caso a vinculação direta ocorre apenas em relação ao percentual de setenta e cinco por cento (75%). A partir daí, as razões que levaram a autoridade lançadora a majorar o percentual aplicado devem ser objeto de questionamento próprio pela recorrente, pelo motivo óbvio de uma decisão pela manutenção da exigência do tributo não implica necessariamente na procedência da qualificação ou agravamento do percentual da multa.

A outra situação, para a qual o entendimento supra também se aplica, refere-se justamente à imputação da multa isolada. Aliás, a independência fica ainda mais cristalina quando se constata que a manifestação do relator pela improcedência

da multa isolada não gerou qualquer impacto na decisão da Câmara que decidiu pela correção da exigência da contribuição.

Portanto, caberia ao sujeito passivo apresentar questionamentos voltados à exigência da multa isolada. Não o fazendo oportunamente caracterizou-se a preclusão, nos termos do art. 17, do Decreto nº 70.235/72.

Sobre o tema, considero precisa a avaliação de MARCOS VINICIUS NEDER e MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ:

Se o contribuinte não contesta alguma exigência feita pelo Fisco, na fase de impugnação, não poderá mais contestá-la no recurso voluntário. A preclusão ocorre com relação à pretensão de impugnar ou recorrer à instância superior.

Saliente-se que nem mesmo no recurso voluntário a interessada apresentou razões de defesa contra a multa de ofício isolada.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e restabelecer a exigência da multa isolada. (negrejei)

De forma semelhante, no segundo caso a preclusão também restou caracterizada relativamente a multas isoladas por falta de recolhimento de carnê-leão por pessoa física, que não foram objeto de impugnação ou recurso voluntário.

Ressalto que, relativamente ao mérito da exigência, o acórdão recorrido adotou entendimento da Súmula CARF nº 105 (*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício*), dado que o lançamento teve em conta, apenas, valores alcançados pela redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96, apurados entre os anos-calendário de 2005 e 2006, antes, portanto, da alteração daquele dispositivo legal pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. Todavia, a recorrente questiona a competência do Colegiado recorrido de decidir sobre a matéria, razão pela qual a aplicação do entendimento sumulado não impede a seguimento do recurso especial. Portanto, a recorrente demonstra o dissídio jurisprudencial no tema abordado. Constato, assim, que o recurso é tempestivo e que a recorrente identifica a divergência acerca da possibilidade de análise do mérito da exigência de multa isolada sem a insurgência do sujeito passivo em recurso voluntário. Portanto, satisfeitos os pressupostos de admissibilidade, proponho que seja DADO seguimento ao recurso especial.

[...]

De acordo.

Satisfeitos os pressupostos de admissibilidade, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

[...]

No mérito do recurso a PFN sustenta, *verbis*:

Verifica-se que o Colegiado a quo cancelou a exigência da multa isolada derivada de recolhimento a menor das estimativas de IRPJ e CSLL, sob o fundamento da impossibilidade de sua cobrança juntamente com a multa de ofício.

Sucedendo que não houve qualquer pedido do contribuinte nesse sentido.

De fato, ao analisar as peças de defesa apresentadas pelo contribuinte, percebe-se que seja por ocasião da impugnação, seja por ocasião da interposição do recurso voluntário, o interessado não se insurgiu expressamente contra a parte da autuação referente à multa isolada.

Ora, se o sujeito passivo decidiu não contestar determinada cobrança, resta inviável ao órgão julgador, de ofício, suscitar a matéria, salvo quando se tratar de questão de ordem pública, que não é o caso analisado nos autos.

Tem-se, pois, que não tendo o contribuinte se insurgido especificamente contra a exigência do pagamento da multa isolada por ocasião do recurso voluntário, considera-se tal ponto não impugnado e, conseqüentemente, insuscetível de modificação, em face do instituto da preclusão.

Destaque-se que a teor do Decreto n.º 70.235/72, é dever do autuado, apresentar todos os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, sendo considerada não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada, *verbis*:

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

Não se pode olvidar que o processo administrativo fiscal, assim como o processo civil é delimitado pelos contornos jurídicos esboçados pela parte, consubstanciados no pedido e nos fatos e fundamentos jurídicos que o baseiam. Daí, salvo as matérias de ordem pública, é defeso ao julgador conhecer de ofício questões não suscitadas pelos litigantes, sob pena de nulidade da decisão proferida.

A esse respeito, colha-se a disciplina dos arts. 128 e 460, do Estatuto Processual Civil Brasileiro, *verbis*:

"Art. 128. O juiz decidirá a lide nos limites em que foi proposta, sendo-lhe defeso conhecer de questões, não suscitadas, a cujo respeito a lei exige a iniciativa da parte. "

Art. 460. E defeso ao juiz proferir sentença, a favor do autor, de natureza diversa da pedida, bem como condenar o réu em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado ".

Nesse sentido c considerando que por ocasião do recurso voluntário o contribuinte não se insurgiu contra a cobrança da multa isolada, entende-se ser inviável o cancelamento de tal exigência fiscal, dada a necessidade de se observar os estritos limites da lide traçados pelo próprio autuado. Inexistindo pedido do contribuinte requerendo o cancelamento da multa isolada, ficam os julgadores impossibilitados de proferir decisão que extrapole os contornos do pedido, isto é, decisão *extra petita*.

[...]

Cientificada do acórdão de recurso voluntário, do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e de sua admissibilidade em 03/07/2015 (fls. 4252), a contribuinte apresentou suas contrarrazões ao recurso em 20/07/2015 (fls . 4264/4276), alega em síntese:

- a) Preliminarmente, que o recurso especial não pode ser conhecido, nos termos do art. 67, § 3º do Ricarf uma vez que adotou entendimento objeto da Súmula CARF nº 105; e
- b) No mérito, que a aplicação concomitante da multa isolada pela falta de recolhimento do tributo e da multa isolada pelo recolhimento minorado de

estimativas é matéria de ordem pública, podendo ser apreciada oficiosamente pelo Julgador; e,

- c) Que a exclusão da multa isolada no caso é consectário da função desempenhada pelo processo administrativo fiscal: controle de legalidade do lançamento tributário, em obediência aos princípios da verdade material e da legalidade no PAF.

Apenas para constar, registro que a contribuinte, também, apresentou recurso especial (fls. 4346/4364), que restou inadmitido nos termos do despacho de admissibilidade do presidente da 1ª Câmara (fls. 4401/4406), contra o qual não foi interposto agravo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

1. Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

A contribuinte, ora recorrida, alega em suas contrarrazões que o recurso especial não pode ser conhecido, nos termos do art. 67, § 3º do Ricarf uma vez que adotou entendimento objeto da Súmula CARF nº 105.

Entendo que não lhe assiste razão.

A divergência invocada pela Procuradoria da Fazenda Nacional refere-se à questão precedente concernente ao conhecimento de ofício de alegação não veiculada na impugnação e recurso voluntário que só fora suscitada no momento da sustentação oral. No mérito é que se discutiu a matéria objeto da súmula mencionada.

Penso que a questão suscitada pela contribuinte restou bem analisada no despacho de admissibilidade de recurso especial, *verbis*:

[...]

Ressalto que, relativamente ao mérito da exigência, o acórdão recorrido adotou **entendimento da Súmula CARF nº 105** (*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício*), dado que o lançamento teve em conta, apenas, valores alcançados pela redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96, apurados entre os anos-calendário de 2005 e 2006, antes, portanto, da alteração daquele dispositivo legal pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. **Todavia, a recorrente questiona a competência do Colegiado recorrido de decidir sobre a matéria, razão pela qual a aplicação do entendimento sumulado não impede a seguimento do recurso especial.** Portanto, a recorrente demonstra o dissídio jurisprudencial no tema abordado. Constato, assim, que o recurso é tempestivo e que a recorrente identifica a divergência acerca da possibilidade de análise do mérito da exigência de multa isolada sem a insurgência do sujeito passivo em recurso voluntário. Portanto, satisfeitos os pressupostos de admissibilidade, proponho que seja DADO seguimento ao recurso especial. (g.n.)

[...]

Ou seja, a matéria questionada (preclusão) é antecedente à própria aplicação do entendimento contido na súmula que, releva notar, ainda não havia sido editada à época do julgamento.

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial da PFN.

2. Mérito

No mérito a recorrente alega que o colegiado não poderia conhecer de matéria que não foi expressamente impugnada, tratando-se de matéria preclusa, sendo defeso aos julgadores conhece-la de ofício, salvo se se tratasse de matéria de ordem pública.

De sua parte, a contribuinte alega que a aplicação concomitante da multa isolada pela falta de recolhimento do tributo e da multa isolada pelo recolhimento minorado de estimativas é matéria de ordem pública, podendo ser apreciada de ofício pelo colegiado julgador, sendo medida compatível com a função do processo administrativo fiscal de controle de legalidade do lançamento.

O acórdão recorrido apresenta os seguintes fundamentos para conhecer da matéria:

[...]

(6) Da concomitante cobrança das multas isoladas e da multa de ofício

O contribuinte, em nenhum momento, controverteu o fato de o Fisco lhe ter cominado, simultaneamente, multa de ofício qualificada, banda primeira, e multas isoladas derivadas de recolhimento a menor das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, banda segunda.

A despeito desse silêncio, entendo que a matéria tem relevância de ordem pública - o que possibilita o trato oficioso do assunto, por parte deste colegiado.

As estimativas mensais de IRPJ e de CSLL constituem, como é sabido, simples antecipações do pagamento dos tributos. Noutras palavras, o dever de recolher valores estimados tem razão de ser somente no curso do ano-calendário, na medida em que tais quitações representem adiantamentos das cifras de exação a serem apuradas complexivamente.

Uma vez findo o período de apuração anual do imposto ou da contribuição, já sabem, tanto o sujeito passivo quanto o Fisco, quanto deve ser recolhido. Não há mais o que se estimar ou antecipar. O valor do débito constatado já é consolidado e certo.

Em tal cenário, a Fazenda, obviamente, ao lavrar auto de infração depois do término do ano-base, não exige as estimativas, mas, sim, o quantum debeatur derradeiramente averiguado. Claro, então, que a multa aplicada deve ser, exclusivamente, a de ofício, exigida sobre o montante inadimplido, eis não haver objeto para a cominação das penalidades isoladas derivadas do inadimplemento de estimativas já inexigíveis.

Admitir a concomitância das multas oficiosa e isoladas representaria duplicidade de punição por um mesmo fato, identificado ao inadimplemento - sem relevância se antecipado ou não - do IRPJ ou da CSLL. Nessa linha vem decidindo, reiteradamente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, consoante elucidativas ementas adiante transcritas:

"MULTA ISOLADA. ANO-CALENDARIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal. (Ac. nº 9101.00.314/99)"

'APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo. (Ac. n.º 9101.00.281/99)'

[...]

Como se extrai a celeuma que se estabeleceu foi no sentido de verificar se a matéria conhecida *ex officio* pelo colegiado pode ser considerada matéria de ordem pública e, portanto, ser passível de conhecimento a qualquer tempo pelo julgador, premissa que, aliás, a recorrente expressamente admite em seu recurso. Ou, de outra parte, teria havido julgamento *extra-petita* pelo colegiado a quo.

De fato, as assim denominadas questões de ordem pública têm sido invocadas, inclusive de ofício, tanto no âmbito do processo judicial como no administrativo, com vistas ao conhecimento de matérias que não haviam sido suscitadas pelas partes nas fases próprias do litígio, tendo em vista o interesse público envolvido que melhor atenderia à solução satisfatória da lide, independente do interesse das partes, e não configuraria um julgamento *extra-petita*.

Embora seja bastante utilizada em diversas situações processuais, não existe uma definição ou conceito legal do que seriam as matérias de ordem pública. Seus contornos e abrangência têm sido dados por meio das interpretações jurisprudenciais e pela doutrina.

Nesse sentido, invoco as lições sobre o tema trazidas pelos professores Flávio Machado Vilhena Dias, também ilustre conselheiro deste órgão, e Danilo Maciel de Castro em seu brilhante artigo “**A suspensão da exigibilidade do crédito tributário na hipótese de impugnação ou recurso intempestivo e as questões que poderiam ser conhecidas de ofício**”¹, que assim analisam a questão:

3. Das matérias que podem ser conhecidas de ofício.

No que tange às matérias que podem ser conhecidas de ofício pelos julgadores, vale destacar que a doutrina não define com precisão quais seriam elas, limitando-se a dizer que seriam matérias de ordem, ou de interesse público, e que, grosso modo, não estariam sujeitas à preclusão, podendo ser conhecidas a qualquer tempo ou grau de jurisdição pelo julgador e independentemente da provocação das partes.

A bem da verdade, temendo uma malfadada limitação conceitual, o legislador processual expõe, em diversos momentos (21)², as matérias cognoscíveis de ofício, sugerindo um molde legal que indicará, no caso concreto, a matéria que se encaixa entre as suas balizas, sendo merecedora de tratamento diferenciado.

Tendo em vista o caráter excepcional destas matérias, capazes de impedir a gênese e o desenvolvimento regular da relação processual, estas merecem um tratamento desigual,

¹ in Processo Administrativo Tributário - (Orgs) CARDOSO, Alessandro Mendes et al. Belo Horizonte. Ed. D'Plácido. 2018. p. 145/164.

² 21 Como nos casos do §4º do art. 337 e do §3º do art. 485, ambos do NCPC/15.

devendo ser conhecidas pelo juízo competente o quanto antes e a qualquer momento, para dar termo à relação processual maculada ou, na nova lógica processual instituída pelo NCPC/15, chamando as partes à correção do vício (22) ³, se for o caso.

Exemplo clássico, inscrito no art. 485 (23) ⁴ do NCPC/15, que declina as hipóteses de extinção do feito sem resolução do mérito, o legislador elege, principalmente, os pressupostos de constituição e desenvolvimento regular do feito (24) ⁵, para atribuir ao juiz o poder de extinguir o processo sem apreciar o mérito.

Lado outro, no dia a dia dos tribunais, a Jurisprudência aplica o marco legal, determinando as matérias que se encaixam nesta moldura predisposta, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, a competência e a tempestividade do apelo, entre outras (25) ⁶.

Nesta linha, diversos julgados dos **tribunais pátrios já assumiram a importância das matérias de ordem pública** para o saneamento processual e a composição satisfatória da lide, **consolidando a tese de que sua tratativa, mesmo quando não suscitado pelo recorrente, não configura julgamento *extra-petita*.** (26) ⁷

No que importa ao Processo Administrativo Fiscal Federal, a jurisprudência não é dissonante.

As delegacias de Julgamento da RFB e o próprio CARF, em diversas oportunidades, reconhecem a importância da matéria de ordem pública, aplicando o mesmo tratamento que lhe é dispensado em seara judicial, não só para a manutenção das relações processuais, mas como um meio de proteção às Instituições Públicas e ao Contribuinte, evitando que feitos eivados de vício insanável sejam julgados, despendendo tempo e recursos de forma indevida. Neste sentido, veja-se julgado que reconhece a decadência como “matéria que transcende o interesse das partes”:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/11/2006

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. RECONHECIMENTO DA PROCEDÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

³ 22 Reflexo do princípio da primazia da resolução de mérito, celebrado no art. 4º do NCPC/15, o novo diploma processual traz uma ritualística diferenciada para priorizar a resolução do mérito em detrimento da aplicação estrita da norma que em nada colabora com o verdadeiro objeto do processo, que é a pacificação do conflito social. Neste sentido, THEODORO Júnior, Humberto. Curso de direito processual civil – Teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento e procedimento comum – Vol. 1. 58ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 54 et seq.

⁴ 23 Art. 485. O juiz não resolverá o mérito quando:

IV - verificar a ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo;

V - reconhecer a existência de perempção, de litispendência ou de coisa julgada;

VI - verificar ausência de legitimidade ou de interesse processual;

IX - em caso de morte da parte, a ação for considerada intransmissível por disposição legal; e

§ 3º O juiz conhecerá de ofício da matéria constante dos incisos IV, V, VI e IX, em qualquer tempo e grau de jurisdição, enquanto não ocorrer o trânsito em julgado.

⁵ 24 “Antes do juiz decidir o mérito da pretensão, terá que verificar se coexistem os pressupostos processuais, isto é, se o processo é válido. Decidindo pela invalidade do processo, põe termo a este, sem entrar no exame do direito da ação e, muito menos, da pretensão” (SANTOS, Moacyr Amaral. Primeiras linhas de direito processual civil. Vol. 1. 19ª ed. São Paulo: RT, 1997, p. 169)

⁶ 25 Apenas a título de exemplificação veja-se STJ. AgRg no AREsp 353.250/AL, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/09/2013, DJe 18/09/2013.

⁷ 26 Neste sentido o julgado do STJ: AgRg no AREsp 712.750/SP, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, TERCEIRA TURMA, julgado em 13/09/2016, DJe 19/09/2016.

Quando o contribuinte de modo expresso declara na peça vestibular a sua concordância com a infração descrita pela fiscalização, deixando de impugnar determinada parcela do lançamento de ofício, não há instauração da fase litigiosa do procedimento fiscal e considera-se o crédito tributário definitivamente consolidado na esfera administrativa.

DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APRECIÇÃO DE OFÍCIO.

O instituto da decadência, em matéria tributária, transcende aos interesses das partes, sendo cognoscível de ofício pelo julgador administrativo. Extinto o crédito tributário pela decadência, não poderá ser reavivado pelo lançamento de ofício.

DECADÊNCIA. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. PRAZO DO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN).

Caracterizado o pagamento antecipado, e ausente a comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação pela fiscalização, a contagem do prazo decadencial em relação às contribuições previdenciárias dá-se pela regra do § 4º do art. 150 do CTN. (27) ⁸

Sendo assim, a despeito da vedação da inovação pelo julgador recursal acima referida (princípio da congruência), a matéria de ordem pública, por sua natureza especialmente relevante, pode e deve ser conhecida ex officio e a qualquer tempo pelo julgador administrativo.

[...]

(grifei)

O professor da PUC-SP, Galderise Fernandes Teles, em sua tese de doutoramento⁹, apresenta sua contribuição no sentido da construção ou identificação das classes em matéria de ordem pública no âmbito do processo administrativo tributário.

Em seu trabalho, o mestre-doutor destaca o papel dos órgãos do contencioso administrativo tributário no controle de legalidade do lançamento, assegurando maior liquidez e certeza aos créditos tributários constituídos, “*além de evitarem instauração de demandas judiciais fadadas ao insucesso para o fisco, acarretando o ineficiente uso do aparelhamento estatal nas defesas desses casos e ainda implicando ônus financeiro com possível condenação de honorários de sucumbência. Em suma, é nítida forma de concretização do interesse público perquirido*”.

Em sua tese, Teles identifica alguns pontos que entende como basilares para a formação de classes de matéria de ordem pública, *verbis*:

[...]

Em face de tudo considerado até o presente momento, a construção da classe de matéria de ordem pública deve observar os seguintes pontos basilares:

⁸ 27 CARF. Processo nº 15504.726104/2011-13, Rel. Cleberson Alex Friess, 2a. Seção - QUARTA CÂMARA / PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/04/2017, publicado em 19/05/2017;

⁹ TELES, Galderise Fernandes. Matérias de ordem pública no âmbito do contencioso administrativo tributário. Doutorado em Direito Tributário. PUC-SP. São Paulo, 2019. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/22857>>. Acesso em 27 de abril de 2021.

(i) É certo que cada âmbito jurídico possuirá elementos próprios formadores do sentido do termo.

Assim, cada disciplina jurídica possui seu próprio núcleo de regras e princípios fundamentais e em cada uma será diferente a eventual constatação da violação à ordem pública. Porém, os diversos conceitos acabam por chegar ao mesmo cerne: são de ordem pública as normas conforme suas finalidades, os valores que elas representam e a realidade fática para a qual se dirigem. (154)¹⁰

(ii) É o conjunto dos princípios fundamentais do ordenamento jurídico, com valor supraordenador e básico, cuja salvaguarda tem vista não apenas a tutela de interesses privados, mas – e primariamente – a de interesses coletivos. (155)¹¹

(iii) **Todos os exemplos concretos de questões de ordem pública indicam que o sistema não admite que um processo viciado deva sobreviver por longo tempo. Há um aspecto de utilidade muito latente. Se o instrumento não serve a seus fins, deve ser eliminado desde logo.** A ordem pública processual só pode ser interpretada como um conjunto de técnicas voltadas ao tempestivo controle sobre a viabilidade do processo. (156)¹²

(iv) A ordem pública e os direitos indisponíveis têm em comum o fato de retratarem o interesse público, e este, por sua vez, a despeito de variar conforme o tempo e o lugar, deve ser encarado como núcleo de interesses que são tutelados pelo ordenamento jurídico, a partir de sua matriz constitucional. (157)¹³

(v) **No âmbito do contencioso administrativo tributário, o conhecimento a) de suas características, b) de seus princípios e c) dos requisitos do ato administrativos é essencial para evidenciar o núcleo de formação da matéria de ordem pública.**

[...]

Portanto, “são de ordem pública as normas conforme suas finalidades, os valores que elas representam e a realidade fática para a qual se dirigem”, (158)¹⁴ ou seja, **a matéria de ordem pública está diretamente relacionada aos principais valores jurídicos tutelados por cada âmbito jurídico, de modo que os referidos valores podem ser expressos por elementos de diferente densidade normativa, ora se manifestando por meio de princípio geral, específico ou norma *stricto sensu*.**

[...]

(destaques meus)

O pressuposto fundamental para a caracterização de uma matéria de ordem pública seria, na visão do ilustre professor, a constatação de um vício no ato praticado que, por si só, ensejaria a sua invalidade, independentemente de qualquer outra questão meritória, impondo-se o seu cancelamento total ou parcial para que não se prolongue no tempo um processo viciado.

¹⁰ 154 Esse é o posicionamento trazido por: FERREIRA, Izabel Cristina Pinheiro Cardoso Pantaleão. Prequestionamento e matérias de ordem pública cit., p. 28.

¹¹ 155 PRATA, Ana. Cláusulas de exclusão e limitação da responsabilidade contratual cit., p. 758.

¹² 156 APRIGLIANO, Ricardo de Carvalho. Ordem pública e processo: o tratamento das questões de ordem pública no direito processual civil cit., p. 65.

¹³ 157 APRIGLIANO, Ricardo de Carvalho. Ordem pública e processo: o tratamento das questões de ordem pública no direito processual civil cit., p. 17.

¹⁴ 158 Esse é o posicionamento trazido por: FERREIRA, Izabel Cristina Pinheiro Cardoso Pantaleão. Prequestionamento e matérias de ordem pública cit., p. 28.

Na sequência de seu estudo, Teles sugere um rol de situações em que os atos praticados com infringência a determinados princípios ou requisitos podem ser objeto de invalidade de ofício, na medida em que caracterizariam questão de ordem pública no âmbito do contencioso administrativo tributário, *verbis*:

[...]

Prosseguindo com a linha de raciocínio de que a construção de classe de matéria de ordem pública exige a compreensão dos elementos de maior valor para cada sistema jurídico, a determinação dessa classe para o âmbito do contencioso administrativo requer o conhecimento dos pontos de maior relevância para esse sistema.

Portanto, conforme exposto no desenvolvimento do presente trabalho, temos que o contencioso administrativo tributário possui arquétipo que exige a devida observância das características pertinentes e, em especial, dos princípios específicos e dos requisitos do ato administrativo.

Logo, atos que infrinjam os princípios da (i) legalidade; (ii) impessoalidade; (iii) moralidade; (iv) publicidade; (v) eficiência; (vi) razoabilidade; (vii) finalidade; (viii) motivação; (ix) interesse público; (x) republicano; (xi) verdade material; (xii) formalismo moderado; e (xiii) autotutela administrativa representam uma ofensa ao núcleo do contencioso administrativo tributário, relevando-se como afronta à matéria de ordem pública.

Igualmente, sendo o processo administrativo tributário resultante, em regra, de ato de lançamento fiscal, a **inobservância aos requisitos do ato administrativo constituirá ofensa ao valor nuclear desse sistema.**

Por essa razão, a identificação de infringência de questões de (i) competência; (ii) finalidade; (iii) forma; (iv) motivo; e (v) objeto também se reveste de caráter de matéria de ordem pública para o âmbito do contencioso administrativo tributário.

É certo que o alcance de conclusão dessa natureza dependerá de devida construção de sentido na atividade do julgamento administrativo, exigindo apropriada fundamentação e ponto de inobservância que ensejou o reconhecimento de matéria de ordem pública no caso concreto.

Não obstante, há um aspecto sempre presente nas matérias de ordem pública no processo administrativo tributário: todas se revelam, em certa medida, uma forma de preservação do interesse público. Esse é seguramente o valor de maior expressividade desse âmbito jurídico; ato administrativo, seja em forma de lançamento ou de decisão administrativa, que não buscar a concretização desse valor estará fadado à retirada, inclusive de ofício, do sistema por meio da autotutela administrativa.

Nota-se, nesses termos, que **não há um rol exaustivo denotativo das matérias de ordem pública no processo administrativo tributário.** Contudo, certamente há estrutura conotativa que permite a identificação de situações ensejadoras dessa natureza. **Em suma, toda situação que revele infringência aos princípios do contencioso administrativo tributário e aos requisitos dos atos administrativos aqui referidos implica matéria de ordem pública, por desvirtuarem o arquétipo desse sistema e a concretização do interesse público,** aqui entendido como a não admissão de que um ato e/ou processo viciado permaneça no sistema.

[...]

(destaques meus)

Evidentemente que o rol apresentado pelo d. professor Galderise Teles comporta discussão quanto à sua abrangência e aplicação objetiva, notadamente quanto aos princípios considerados em si como essenciais ao interesse público.

Com efeito, dado o alto grau de subjetividade e abrangência de vários princípios por ele arrolados, considerar a sua infringência como questão de ordem pública certamente exigirá uma situação muito concreta e específica que implique uma clara violação e desvirtuamento do procedimento administrativo sob exame, que implique na nulidade do próprio ato, no todo ou em parte, sob pena de tal banalização das matérias consideradas de ordem pública em face desses princípios que acabem por gerar uma desordem nos atos processuais e o completo aniquilamento das regras processuais estabelecidas.

Para além desse terreno movediço e subjetivo ligado à consideração dos princípios como elementos que possam apontar uma questão de ordem pública, com mais objetividade e clareza, existem situações concretas que podem conduzir à desconstituição da exigência independentemente da análise das demais questões meritórias pela autoridade julgadora que são consideradas como matéria de ordem pública.

Nesse sentido, verifica-se que o Código de Processo Civil – Lei nº 13.105/2015, cuja aplicação no processo administrativo fiscal é supletiva e subsidiária, nos termos do seu art. 15¹⁵, prevê situações em que o juiz pode conhecer de ofício, independente de ter sido ultrapassado o momento processual próprio, como é o caso de nulidade de atos, conforme dispõe o art. 178 daquele código processual, *verbis*:

Art. 278. **A nulidade dos atos deve ser alegada na primeira oportunidade** em que couber à parte falar nos autos, **sob pena de preclusão**.

Parágrafo único. **Não se aplica o disposto no caput às nulidades que o juiz deva decretar de ofício**, nem prevalece a preclusão provando a parte legítimo impedimento. (g.n)

O CPC/2015, dispõe em seu art. 337 um rol de matérias que o juiz poderá conhecer de ofício, ainda que não suscitada pelo réu da ação em sua defesa, *verbis*:

Art. 337. Incumbe ao réu, antes de discutir o mérito, alegar:

I - **inexistência ou nulidade da citação**;

II - **incompetência absoluta** e relativa;

III - incorreção do valor da causa;

IV - inépcia da petição inicial;

V - **perempção**;

VI - **litispendência**;

VII - **coisa julgada**;

VIII - **conexão**;

¹⁵ Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

IX - incapacidade da parte, defeito de representação ou falta de autorização;

X - convenção de arbitragem;

XI - ausência de legitimidade ou de interesse processual;

XII - falta de caução ou de outra prestação que a lei exige como preliminar;

XIII - indevida concessão do benefício de gratuidade de justiça.

[...]

§ 5º Excetuadas a convenção de arbitragem e a incompetência relativa, o juiz conhecerá de ofício das matérias enumeradas neste artigo. (g.n)

O Código de Processo Civil aponta, ainda, em seu art. 332 uma série de matérias que podem conduzir o juiz, de ofício, a julgar liminarmente improcedente o pedido, independentemente da citação da parte adversa, ou seja, de ofício, *verbis*:

Art. 332. Nas causas que dispensem a fase instrutória, o juiz, independentemente da citação do réu, julgará liminarmente improcedente o pedido que contrariar:

I - enunciado de súmula do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça;

II - acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos repetitivos;

III - entendimento firmado em incidente de resolução de demandas repetitivas ou de assunção de competência;

IV - enunciado de súmula de tribunal de justiça sobre direito local.

§ 1º O juiz também poderá julgar liminarmente improcedente o pedido se verificar, desde logo, a ocorrência de decadência ou de prescrição.

[...](g.n)

Nesse diapasão, e tendo como referência o estatuto processual civil, entendo que o reconhecimento de insubsistência do ato em face da aplicação de dispositivo de lei declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal e nas demais hipóteses previstas no art. 62, § 1º do Regimento Interno do CARF – Ricarf¹⁶ que reproduz o art.

¹⁶ Art. 62. [...]

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

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

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de

Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº

5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

26-A do Decreto nº 70.235/1972¹⁷, pode ser feito pelo julgador independente da provocação da parte.

Ora, se a lei ou ato normativo cuja validade já foi afastada, posteriormente, pelo próprio ente tributante e/ou teve reconhecida sua invalidade pelos tribunais competentes, nas formas previstas no regimento interno do próprio órgão, não faz sentido a manutenção de ato praticado sob tal fundamento, devendo ser extirpado desde logo pela autoridade julgadora, inclusive de ofício, quando ausente a provocação da parte no momento processual oportuno, sem que se configure um julgamento *extra-petita*.

O mesmo entendimento me parece ser válido no caso de aplicação de Súmula do CARF, cuja observância é obrigatória por parte dos conselheiros, nos termos do art. 72 do RICARF, *verbis*:

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula **de observância obrigatória pelos membros do CARF**.

Ora, a edição de súmulas pelo CARF visa justamente uniformizar a jurisprudência do CARF, pondo fim aos litígios existentes e evitando a instauração de novos litígios quanto à matérias pacificadas.

Se o tribunal administrativo já consolidou um entendimento uniforme, por meio de súmula, que obriga os seus membros a aplicá-la sob pena de perda de mandato, o corolário que se impõe é de que sua aplicação é questão de ordem pública, posto que revela-se sem sentido o prolongamento da demanda em esfera judicial, com os custos inerentes para a Fazenda Pública e para o contribuinte, de um questão que já poderia ser solucionada em sede de revisão administrativa.

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

¹⁷ Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Como já observado, não existe definição no PAF quanto a matérias que podem ser conhecidas de ofício pelo julgador, embora este indique que são nulos atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa (art. 59), nulidades que a meu ver podem ser reconhecidas de ofício pelo julgador, na esteira do que foi analisado anteriormente.

Feitas estas digressões, volto ao caso concreto para observar que, não obstante o entendimento na questão de mérito, conhecida de ofício pelo colegiado *a quo*, esteja em consonância com aquele consolidado pela Súmula CARF nº 105¹⁸, que trata da aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício, esta ainda não havia sido editada quando da apreciação do recurso voluntário, em 1º de fevereiro de 2012.

Destarte, tratava-se de matéria controversa no âmbito das turmas do CARF, ainda que já houvessem pronunciamentos respeitáveis, inclusive desta 1ª Turma da CSRF, quanto à não aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício.

Note-se que não se poder-se-ia imputar ao lançamento realizado pela autoridade fiscal uma afronta a legalidade, posto que amparado em disposição literal e objetiva de lei, a despeito das interpretações que vieram a ser dadas após o início de sua vigência.

Desta feita, não vislumbro a possibilidade de invocação, à época do julgamento, da questão de ordem pública que justificasse o seu conhecimento pelo colegiado *a quo*, seja por provocação extemporânea, seja de ofício, posto que é incontroverso nos autos que a matéria jamais havia sido questionada na impugnação e recursos apresentados, estando preclusa, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972.

Não obstante tudo quanto foi assinalado até aqui, é certo que o provimento do recurso especial fazendário a esta altura conspiraria contra o próprio interesse da Fazenda Pública, dado que o restabelecimento da multa isolada, pleiteado pela PFN, e o consequente prosseguimento da cobrança na esfera judicial está fadado a um único desfecho, qual seja o cancelamento da exigência, tendo em vista o entendimento sumulado pela própria administração tributária.

Igualmente inócua seria a devolução ao colegiado *a quo*, para que aquele repetisse o seu pronunciamento anterior e, obrigatoriamente, aplicasse a súmula, agora já editada, adotando os mesmos pressupostos.

São as vicissitudes do processo, decorrentes de seu prolongamento no tempo, que está sujeito a circunstâncias que, por vezes, podem levar a resultados contraditórios.

Assim, ainda que por via transversa ou incidental, o entendimento de mérito do colegiado recorrido não merece reforma.

Por outro lado, revela-se importante sob o aspecto processual, inclusive quanto ao repositório jurisprudencial deste conselho, com vistas à futuras interposições de recurso especial, a reforma do acórdão recorrido com relação à ocorrência de matéria de ordem pública na situação examinada, que justificasse o conhecimento de ofício da matéria pelo colegiado que, como analisado no conhecimento deste recurso, trata-se de matéria autônoma.

¹⁸ A Súmula CARF nº 105 foi aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 08/12/2014.

Ante ao exposto, voto por conhecer do recurso especial e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento com vistas a afastar a tese de caracterização de matéria de ordem pública no caso concreto, sem modificação do entendimento de mérito dado à matéria pelo acórdão recorrido.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira participou do julgamento exarado no acórdão recorrido e foi um dos votos discordantes no afastamento da preclusão relativamente à arguição da aplicação concomitante da multa isolada.

Confirma-se no recurso voluntário às e-fls. 4068 e ss., que a defesa da Contribuinte foi dirigida ao mérito central da exigência, derivando para arguições de nulidade da decisão de 1ª instância por indeferimento da prova pericial correspondente, e do lançamento, por desconconsideração de personalidade jurídica que se entendia presente na acusação, além de deduzir argumentos subsidiários acerca da dedução de tributos pagos por terceiros e pretender a exclusão da qualificação da penalidade.

O Colegiado *a quo*, porém, decidiu por maioria de votos afastar a preclusão da matéria que teria sido *veiculada em sustentação oral* e apenas neste ponto dar provimento parcial ao recurso voluntário, cancelando a aplicação da multa isolada aplicada concomitantemente com a multa de ofício proporcional sobre os tributos devidos nos ajustes anuais de 2005 e 2006.

No voto condutor do acórdão recorrido está reconhecido que *o contribuinte, em nenhum momento, controverteu o fato de o Fisco lhe ter cominado, simultaneamente, multa de ofício qualificada, banda primeira, e multas isoladas derivadas de recolhimento a menor das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, banda segunda*. Contudo, sob o argumento de que a matéria teria *relevância de ordem pública*, afirmou-se possível *o trato oficioso do assunto, por parte daquele colegiado*.

Recentemente esta Conselheira proferiu voto vencedor no Acórdão nº 9101-005.943, no qual este Colegiado decidiu, por maioria de votos¹⁹, restabelecer o agravamento e a qualificação da penalidade não questionadas pelo sujeito passivo, mas afastadas pelo Colegiado *a quo*.

Naquela ocasião, esta Conselheira registrou que este Colegiado já teve a oportunidade de manifestar-se contrariamente à apreciação oficiosa de questões consideradas de ordem pública com a edição do Acórdão nº 9101-005.540²⁰, de cujo voto condutor, de lavra da Conselheira Andréa Duek Simantob, extrai-se:

¹⁹ 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), e divergiram na matéria os Conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Livia De Carli Germano e Caio Cesar Nader Quintella.

²⁰ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente), e divergiram na matéria os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella (relator), Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

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

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

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

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

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

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

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

II. Da Impossibilidade de Exigência da Multa Agravada

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

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

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

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

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

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

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

Por seu turno, antes de ingressarmos na discussão acerca de o tema multa agravada ser ou não matéria de ordem pública, temos uma questão prévia, uma preliminar, processual, que se situa nos limites do Decreto 70.235/1972, acerca da **instauração do litígio quando da impugnação**, o que, **caso for constatado, nos impede de prosseguir no exame de mérito**.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O acórdão recorrido, porém, claramente *estendeu*, à pessoa do Sr. Márcio Brito Estevam, *os efeitos do recurso apresentado por outro dos sujeitos passivos solidários* (no caso, o Sr. Silvio César 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 APRECIÇÃO EM SEDE RECURSAL.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido especificamente indicada ao debate. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria nova não apresentada por ocasião da impugnação ou manifestação de inconformidade. Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão em relação ao tema (multa qualificada).

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

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

MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS NA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE 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. *(destaques do original)*

Naquela ocasião, esta Conselheira adicionou, em declaração de voto, que:

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

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

II. Da Impossibilidade de Exigência da Multa Agravada

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

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

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

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

A PGFN, porém, bem observou que não havia pedido neste sentido em recurso voluntário, e embargou o acórdão recorrido acerca da omissão *quanto à inexistência de pressupostos a permitirem a apreciação do agravamento da multa*. Apreciando os embargos de declaração no Acórdão nº 1201-003.689, o Colegiado *a quo* acolheu, à unanimidade, o voto da Conselheira Relatora Gisele Barra Bossa, nos seguintes termos:

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

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

I - relativas a direito ou a fato superveniente;

II - competir ao juiz conhecer delas de ofício;

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

(Destaques acrescentados)

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

APRECIÇÃO DE OFÍCIO. As matérias de ordem pública podem ser suscitadas pelo colegiado e apreciadas de ofício, ou seja, mesmo que não tenha sido objeto do recurso voluntário. Isso se aplica à exigência de penalidades, dentre elas a multa de ofício isolada por falta de recolhimento do tributo por estimativa, que foi lançada em concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ano-calendário. Embargos conhecidos e rejeitados. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acórdão nº 1402000.246, julg. 04/08/2010.” (destaques 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 nº 96², que acaba por reforçar o não cabimento da multa agravada em concreto. *(destaques do original)*

Os fundamentos do paradigma nº 9303-008.207, porém, bem demonstram que penalidades não constituem matéria de ordem pública:

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

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

No presente caso, entendo que a aplicação da multa agravada no lançamento de ofício não constitui matéria de ordem pública. O conceito de ordem pública não está previsto em quaisquer diplomas legais. Assim, trata-se de um conceito subjetivo.

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

- Acórdão nº 103-23.532:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

MULTA AGRAVADA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

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

- Acórdão nº 2301005.593; Assunto: **PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.**

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

O contencioso administrativo fiscal instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido alegada, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

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

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade devotos, acolher os embargos com efeitos infringentes para, sanando os vícios apontados no Acórdão nº 2803003.906, de 03/12/2014, retificar o seu dispositivo, **a fim de que conste o não conhecimento da matéria relativa à multa, não***

impugnada em sede de primeira instância, em face da preclusão consumativa, nos termos do voto do relator." (destaque não original).

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

- Acórdão nº 9303-006.930:

"ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário:2007

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

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

- Acórdão nº 9303-006.880:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS- IPI

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

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

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

Também na esfera judicial, a jurisprudência moderna vem decidindo que as matérias, ainda que de ordem pública, para serem apreciadas e analisadas, em Juízo, devem obrigatoriamente serem prequestionadas pelo autor, no respectivo recurso, conforme provam as ementas dos julgados do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF):

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

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

(...).

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

ELIANA CALMON, DJe 20.02.2013.

6. Agravo Regimental desprovido."

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

Faço esta ressalva em reparo do que antes consignei no voto vencedor do Acórdão nº 9101-004.599²¹ quando, distinguindo matéria e argumento, admiti a inovação deste em sede de recurso voluntário, no seguinte contexto:

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

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

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

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

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

Referido dispositivo deve ser interpretado em conformidade com o art. 145 do Código Tributário Nacional - CTN, que estabelece as hipóteses de alteração de lançamento e, implicitamente, delimita a competência das

²¹ Participaram do julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), André Mendes de Moura e Viviane Vidal Wagner.

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; consequentemente, o rendimento não foi apostado na linha 22 Ficha 06-A bem como o custo financeiro de igual período também não foi apostado na Ficha 06-A linha 40.

5. Após o recebimento do despacho decisório nº 16306.000305/2009-63, pelo qual a autoridade administrativa entendeu que, por não estarem classificados os rendimentos no computo do Lucro Real, não era procedente o pedido de restituição, a Recorrente, embora sem incorrer na modificação da Base de cálculo fiscal, promoveu a retificação daquela DIPJ sendo reenviada no dia 09 de abril de 2010 conforme protocolo de entrega 14.78.21.54.16-60 (anexo 1) dando assim cumprimento ao solicitado pela autoridade administrativa, ou seja, passamos a refletir na Ficha 06-A, os custos das despesas financeiras do período de competência do respectivo calendário, bem como *todo o rendimento do período*. (anexo 2).

Em suma, em recurso voluntário a Contribuinte trouxe novas razões de direito, cujo prova documental produzira em manifestação de inconformidade, e que assim deixou de ser apreciada porque dissociada de qualquer argumentação neste sentido.

Neste contexto, afastada a preclusão com fundamento no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, e não se verificando as demais vedações presentes no art. 16 do Decreto nº 70.235/72, vez que a prova documental foi juntada com a manifestação de inconformidade, restam desconstituídas as justificativas do Colegiado *a quo* para não apreciar as alegações trazidas pela Contribuinte em recurso voluntário. A irregularidade cometida pela Contribuinte, ao deixar de situar a argumentação no mesmo momento da

juntada da prova, apenas lhe suprime o direito de ver sua defesa também apreciada pela autoridade julgadora de 1ª instância.

Esclareça-se que a Contribuinte pede em seu recurso especial que lhe seja reconhecido, *em definitivo, o seu direito creditório, com base na prova já carreada aos autos, por meio da qual se identifica que, na fase pré-operacional, suportou retenções na fonte, em aplicações financeiras devidamente declaradas e que compõem saldo negativo plenamente restituível*. Contudo, a solução do dissídio jurisprudencial posto resulta, apenas, na afirmação de que o Colegiado a quo deveria ter apreciado o argumento deduzido em recurso voluntário, especialmente porque vinculado a prova documental juntada à manifestação de inconformidade, não competindo a esta Turma da CSRF decidir sobre o direito creditório em litígio.

Assim, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial, e determinar o retorno dos autos ao Colegiado de Origem para apreciação da argumentação que foi declarada preclusa no acórdão recorrido. *(destaquei)*

Naquela ocasião conclui que o Decreto nº 70.235/72 não veda a inovação de razões, em recurso voluntário, acerca de matéria impugnada, mas defini matéria não impugnada como a parcela do crédito tributário que, por ser exigida com fundamento em motivos não questionados, seria *passível de ser destacada e destinada à cobrança, por não usufruir da suspensão da exigibilidade conferida pela interposição do recurso administrativo, na forma do art. 151, inciso III do CTN*.

O que o presente litígio ensina é que matéria, neste contexto, não representa, necessariamente, parcela de exigibilidade autônoma, mas sim parcela exigida com fundamentos autônomos, demandando confrontação específica, em impugnação, para ser estabelecida a competência do órgão julgador de alterar o lançamento naquele ponto. Esta é a interpretação que se extrai da disciplina expressa no art. 17 do Decreto nº 70.235/72 c/c art. 145, inciso I do CTN, e também tendo em conta que o art. 16, inciso III do Decreto nº 70.235/72 determina que a impugnação mencione *os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*, a exigir que ao menos algum fundamento autônomo da matéria autuada seja discutido em impugnação para evitar que a matéria seja considerada não impugnada.

A qualificação da penalidade demanda fundamentação específica, vez que não decorre da mera falta de recolhimento e de declaração do tributo devido, e sim de circunstâncias que, no entender da autoridade fiscal, caracterizam o intuito de fraude expresso nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64²². 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.

²² Lei nº 9.430, de 1996, alterada pela Lei nº 11.488, de 2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Não basta, assim, que o lançamento tenha sido impugnado para que as autoridades julgadoras tenham competência para apreciar a integralidade do crédito tributário constituído. O sujeito passivo pode, de forma expressa, impugnar parcialmente o crédito tributário pretendendo a redução da penalidade²³ na liquidação ou parcelamento em relação às matérias com as quais concorda, e sobre esta parcela a autoridade julgadora não poderá se manifestar. Mas o sujeito passivo também pode apresentar impugnação que não seja expressamente parcial, e esquecer de contestar alguma parcela exigida com fundamentação autônoma, caso em que perderá o direito de fazê-lo na forma do art. 17 do Decreto nº 70.235/72. Nesta última circunstância, porém, o crédito tributário correspondente à matéria não impugnada poderá, ainda assim, permanecer com exigibilidade suspensa caso sua determinação dependa de outra matéria devidamente impugnada, quer em razão de a sistemática de apuração do tributo principal ser afetada por matéria impugnada, quer em razão de a matéria corresponder a acessórios cuja exigência é dependente da confirmação do principal lançado. Ou seja, ainda que a matéria seja autônoma e demande questionamento específico para restar impugnada, a suspensão da exigibilidade pode ser afetada pela forma como esta matéria se correlaciona com outras autuadas.

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

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

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

²³ Lei nº 8.218, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009:

Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

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. (*destaques do original*)

Estes os fundamentos que, também aqui, infirmam a competência do Colegiado *a quo* para apreciar exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, em razão de sua concomitância com a aplicação da multa proporcional. Embora a exigibilidade das multas isoladas estivesse suspensa, na medida em que a Contribuinte questionava a infração que se prestou como base de cálculo também destas penalidades, não houve impugnação do fundamento autônomo que motiva seu lançamento: o fato de a infração constatada repercutir, também, na apuração das antecipações mensais a que se obrigam os sujeitos passivos optantes pelo lucro real mensal. Logo, se esta é a motivação 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.

Embora a impugnação seja total, sob a ótica de que a argumentação nela desenvolvida se presta a infirmar a integralidade do lançamento - principal e acessórios -, as multas isoladas, porque não questionadas em seu fundamento específico de lançamento, somente poderiam ser exoneradas se o Colegiado *a quo*, no âmbito de sua competência delimitada pela impugnação, afastasse alguma parcela da infração de base. Contudo, como visto, os argumentos deduzidos em recurso voluntário foram integralmente rejeitados e, em verdade, o “provimento parcial ao recurso voluntário” decorreu de argumento que não foi alegado naquela peça recursal.

Assim, se não havia argumentos de fato ou de direito que confrontassem a exigência específica de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa proporcional aplicada sobre os tributos apurados no mesmo ano-calendário, verifica-se sua definitividade, no âmbito do contencioso administrativo, na forma do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, o que impediria até mesmo este Colegiado de confirmar a extinção do crédito tributário correspondente.

Daí também a razão de ser impróprio, em ponto no qual o contencioso administrativo especializado está expressamente regulado pelo Decreto nº 70.235/72, invocar disposições do Código de Processo Civil – como é o caso de seu art. 342, inciso II, que refere a competência do juiz de conhecer matérias de ofício - cuja aplicação subsidiária somente poderia nas seguintes condições:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

O presente voto, assim, concorda com a conclusão do I. Relator na primeira parte de seu voto, no sentido de que a matéria em tela não poderia ter sido apreciada pelo Colegiado *a quo*. Irrelevante se a questão era, ou não, de ordem pública porque, ainda que assim fosse, indispensável seria seu prequestionamento no âmbito do contencioso administrativo especializado regido pelo Decreto nº 70.235/72.

E, como dito, decorrência desta incompetência do Colegiado *a quo* por ausência de impugnação da matéria, seria, em princípio, a incompetência de todos os órgãos julgadores do contencioso administrativo especializado neste ponto. Ou seja, manter parcialmente o acórdão recorrido, ainda que para manter a exoneração de crédito tributário incompatível com súmula deste Conselho, poderia ser interpretado como convalidação da extinção de crédito tributário por decisão administrativa, o que caracterizaria ato nulo na forma do art. 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72.

O I. Relator, sob outros fundamentos, entende pelo provimento parcial do recurso especial da PGFN, em face da posterior aprovação da Súmula CARF nº 105.

Certo é que o provimento do recurso especial resultará no restabelecimento da exigência contrária ao entendimento sumulado. Ou seja, por via transversa, decisão deste Colegiado resultará na afirmação de crédito tributário lançado em desconformidade com o entendimento atualmente consolidado neste Conselho.

Cabe, assim, recordar o que diz, em seu Anexo II, o Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, acerca da vinculação às Súmulas CARF:

Art. 45. Perderá o mandato o conselheiro que:

VI - deixar de observar enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, bem como o disposto no art. 62;

[...]

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

A dúvida que se coloca, neste contexto, é se na solução de divergência jurisprudencial, os Conselheiros deste Colegiado permanecem obrigados à observância de súmula que afeta aspecto da legislação tributária distinto daquele submetido à apreciação deste Colegiado.

Confrontam-se, assim, dois vícios possíveis no presente julgamento: i) decisão de matéria não litigiosa e consequente edição de ato decisório nulo, ou ii) decisão restabelecendo a exigência de crédito tributário afirmado indevido em súmula de observância obrigatória por membros do CARF.

Não se pode deixar de ter em conta que a incompatibilidade com a Súmula CARF nº 105 pode ser apresentada aos órgãos encarregados da cobrança do crédito tributário, aos quais também incumbe o controle de legalidade neste mister. De outro lado, tal somente se dará depois de decidido o recurso especial aqui atribuído a julgamento deste Colegiado, e que assim se presta a suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Neste conflito, a solução que melhor se apresenta a esta Conselheira é determinada pela informalidade que rege o processo administrativo fiscal, e que assim permite a ampliação da percepção da competência deste Colegiado em face da obrigatória observância de súmula deste Conselho, aplicável ao crédito tributário cuja exigibilidade está suspensa por recurso especial submetido à apreciação deste Colegiado.

Estas as razões, portanto, para também nesta segunda parte, acompanhar o I. Relator em suas conclusões e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da PGFN para reformar os fundamentos do acórdão recorrido, mas sem restabelecer as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, porque incompatíveis com a Súmula CARF nº 105.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA