



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13629.720195/2011-33
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.300 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 12 de janeiro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BETHANIA MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA - EPP

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

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).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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).

Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, a conselheira Adriana Gomes Rêgo não votou nesse julgamento, por se tratar de questão já votada pela então conselheira Viviane Vidal Wagner na reunião anterior. Presidiu o julgamento a conselheira Andréa Duek Simantob. Julgamento iniciado na reunião de dezembro/2020.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN (fls. 552 e seguintes) em face do acórdão n.º 1103-001.199 (fls. 510 e seguintes), proferido pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por meio do qual, por unanimidade de votos, foi dado parcial provimento ao recurso voluntário, para reduzir a multa aplicada ao percentual de 75%.

O acórdão recorrido apresenta a seguinte ementa, *verbis*:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2007

NULIDADE. EXTRAPOLAÇÃO DE PRAZO DO MPF

As prorrogações se deram todas antes de escoado o prazo do MPFF. Inocorrência de nulidade.

NULIDADE. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL

Questão regulada no art. 6º da Lei Complementar 105/01, cuja não aplicação e inconstitucionalidade constitui matéria defesa a enfrentamento por este juízo, conforme o art. 26A do Decreto 70.235/72 com a redação da Lei 11.941/09, e também, consoante a Súmula CARF n.º 2. Observância do art. 4º do Decreto 3.724/01 (diploma que regulamenta o art. 6º da Lei Complementar 105/01) e da Portaria SRF 180/01, para obtenção dos extratos bancários. Ausência de nulidade.

INSUFICIÊNCIA DO SUPORTE FÁTICO PARA PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS

Para a presunção legal de omissão de receitas por depósitos bancários, é *condicio juris* a individualização dos créditos, e a prévia e regular intimação do sujeito passivo para comprovação da origem dos valores depositados ou creditado, nos termos do art. 42 da Lei 9.430/96. Vê-se que houve intimação para a recorrente comprovar a origem dos créditos bancários devidamente individualizados. Inocorrência de nulidade. A recorrente nada carregou aos autos para ilidir a presunção legal de omissão de receitas.

COEFICIENTE PARA ARBITRAMENTO DO LUCRO

Sendo a atividade exercida pela recorrente a de comércio, corretos os coeficientes aplicados para apuração do lucro arbitrado, de 9,6% e de 12% sobre as receitas conhecidas, para fins de IRPJ e de CSLL, respectivamente.

MULTA QUALIFICADA

A detecção de omissão de receitas, máxime durante um ano-calendário, *per se*, não atrai a conclusão de que houve o elemento subjetivo do tipo. É a Súmula CARF n.º 14. Não há elementos suficientes para afirmar que a recorrente tenha concorrido com o elemento subjetivo do tipo, o dolo específico, para a qualificação da multa.

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL

A recorrente apresentou o Livro Caixa, atendendo a intimação do autuante. Porém, não foi identificada a escrituração da movimentação bancária. Esse foi o motivo da exclusão. Exclusão do Simples Nacional mantida.

JUROS DE MORA INCIDENTE SOBRE MULTA DE OFÍCIO

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional, sobre os quais incidem juros de mora calculados com base na taxa Selic, tese confirmada em reiterada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (AgRg no REsp 1.335.688PR, julgado em 4/12/12).”

A exigência fiscal em exame nos autos decorre de fiscalização que resultou no lançamento de ofício de IRPJ e reflexos (PIS, COFINS e CSLL), por omissão de receitas decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada.

No primeiro semestre de 2007 a tributação foi feita pelo fisco de acordo com a sistemática do lucro presumido, mesma forma de apuração que o contribuinte utilizou na DIPJ por ele apresentada.

No segundo semestre de 2007, contudo, o fisco procedeu à tributação pelo lucro arbitrado. A empresa se enquadrara como optante pelo Simples Nacional, contudo, foi dele excluída porque o livro Caixa apresentado não continha a escrituração da movimentação bancária. Os valores recolhidos pelo contribuinte na modalidade do Simples foram abatidos dos valores lançados.

Os lançamentos foram feitos com multa qualificada por entender o fisco que o contribuinte, ao movimentar uma quantia mais de 5 vezes maior do que a receita declarada, não tendo apresentado nenhuma justificativa para tal discrepância, agiu com claro intuito de impedir ou retardar o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador.

Apresentada impugnação ao lançamento, esta foi julgada improcedente, sendo de se observar que especificamente no que diz respeito à multa qualificada, a DRJ observou que tal matéria não fora objeto de contestação pelo contribuinte, *verbis*:

“Saliente-se que a impugnante não questiona a aplicação da multa qualificada, o que implica que tal matéria é considerada incontroversa e o crédito tributário a ela correspondente definitivamente consolidado na esfera administrativa.”

Contudo, em sede de recurso voluntário, a decisão recorrida assim se manifestou sobre o tema, *verbis*:

“A rigor, a questão da multa qualificada é enfrentável de ofício. É como entendo. De todo modo, houve irresignação geral da recorrente.”

A seguir, analisando a imposição da multa qualificada no caso concreto, a decisão recorrida decidiu por afastá-la, por entender não haver “*elementos suficientes para afirmar que a recorrente tenha concorrido com o elemento subjetivo do tipo, o dolo específico, para a qualificação da multa*”, e que “*a detecção de omissão de receitas, máxime durante um ano-calendário, per se, não atrai a conclusão de que houve o elemento subjetivo do tipo*”, consoante restou consignado na sua ementa, ao norte transcrita.

No recurso especial, a Procuradoria ataca a decisão recorrida com relação a duas matérias, ambas relacionadas à multa qualificada aplicada:

(i) a **preclusão**, apresentando como paradigma de divergência o acórdão n.º 3403-003.021, no qual o colegiado decidiu pela preclusão do direito, na forma do art. 17 do PAF, de

contestar a matéria que não fora objeto de impugnação (a matéria não impugnada, naquele caso, também era, precisamente, a multa qualificada);

(ii) a **multa qualificada**, apresentando como paradigma de divergência o acórdão n.º 101-96.757, no qual situação fática semelhante à dos autos, em que o contribuinte omite montante expressivo de valores movimentados em instituições financeiras, e sofre autuação por omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, restou decidida pelo colegiado com a manutenção da multa qualificada.

O recurso foi admitido pelo despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial de fls. 599 e seguintes.

Cientificado do recurso especial fazendário e de sua admissão, por meio de edital (fls. 661), após tentativa de ciência por via postal, o contribuinte não se manifestou.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

O recurso é tempestivo e interposto por parte legítima, e as divergências jurisprudenciais foram demonstradas pela recorrente. Dele conheço.

São duas as divergências a serem sanadas: a preclusão e a multa qualificada. Passo a apreciá-las.

Preclusão

O presente caso não é 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*.

Analisando a impugnação apresentada *vis-à-vis* o recurso voluntário interposto, não apenas se confirma o fato incontroverso de que não há uma única menção sequer, na impugnação, que minimamente sinalize para qualquer forma de contestação à multa qualificada, como também se verifica que a contestação feita à multa, no recurso voluntário, limita-se a um único parágrafo acrescido ao recurso (que, afora isto, é mera cópia da impugnação) no qual a recorrente apenas argumenta que *“quanto às penalidades extremas aplicadas, estas estão totalmente implícitas no bojo da impugnação o questionamento de seu cabimento, porquanto naquela demonstra-se não haver obstaculização ao andamento do feito fiscal”*, e que o seu pedido na impugnação *“não se restringiu apenas quanto à não aplicação das multas, inclusive, é mais abrangente no sentido de pedir a extinção total do feito”*.

O Decreto n.º 70.235/1972, diploma com *status* de lei, que rege o processo administrativo fiscal, é bastante claro a respeito do ponto aqui controverso:

“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 possui; (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 9.532, de 1997)

Ao se referir aos “*pontos de discordância*”, e à necessidade de *expressa contestação* pelo impugnante, a lei está claramente indicando que o contribuinte tem o *ônus de especificar os pontos que pretende contestar*, não sendo possível cogitar-se da apresentação de uma contestação geral e inespecífica, tal qual defendeu a decisão recorrida, quando observou que “*houve irresignação geral da recorrente*”.

Tal postura, com todas as vênias, não pode ser admitida à luz da legislação acima transcrita, a qual se mostra em sintonia com a legislação processual civil, que também exige do réu a *impugnação especificada*, com *manifestação precisa* sobre os fatos que lhe são imputados, nos termos do art. 341 do Código de Processo Civil – CPC (Lei n.º 13.105/2015), ou art. 302 no antigo CPC (Lei n.º 5.869/1973).

Neste sentido é também a lição de Freddie Didier, em seu Direito Processual Civil (p. 439), quando afirma que “*não se admite a formulação de defesa genérica. O réu não pode apresentar a sua defesa com a negativa geral dos fatos apresentados pelo autor (art. 302 do CPC). Cabe-lhe impugná-los especificadamente*”.

O CARF possui sólida jurisprudência neste sentido. Transcreve-se a seguir, alguns precedentes, apenas a título ilustrativo, além daquele utilizado pela recorrente como paradigma no recurso especial (**acórdão n.º 3403-003.021**):

“MATÉRIA PRECLUSA - Questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnativa inicial, e somente vêm a ser demandadas na petição de recurso, constituem matérias preclusas das quais não se toma conhecimento, por afrontar o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o Processo Administrativo Fiscal.” (**Acórdão n.º 107-06.912, relator José Clóvis Alves, sessão 05 de dezembro de 2002**)

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE — Não se conhece do recurso voluntário, na parte que versa sobre matéria não prequestionada no curso do litígio, em homenagem ao princípio do duplo grau de jurisdição, que norteia o processo administrativo fiscal. (...)” (**Acórdão n.º 105-15.212, relatora Adriana Gomes Rêgo, sessão de 07 de julho de 2005**)

“MULTA QUALIFICADA - MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO ADMINISTRATIVA. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, tornando-se preclusa na esfera administrativa.” (**Acórdão n.º 108-09.740, relatora Valéria Cabral Géo Verçosa, sessão de 15 de outubro de 2008**)

“MULTA AGRAVADA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo sujeito passivo, constituindo-se definitivamente o crédito tributário a ela referente.” (**Acórdão n.º 103-23532, relator Leonardo de Andrade Couto, sessão de 13 de agosto de 2008**)

MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS EM MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. APRESENTAÇÃO EM RECURSO AO CARF. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO. As matérias não propostas em sede de manifestação de inconformidade não podem ser deduzidas em recurso ao CARF em

razão da perda da faculdade processual de seu exercício, configurando-se a preclusão consumativa, a par de representar, se admitida, indevida supressão de instância. (Acórdão n.º 1302-003.497, relator Paulo Henrique Silva Figueiredo, sessão de 16 de abril de 2019)

Portanto, por não ter sido impugnada a aplicação da multa qualificada, no caso concreto, encontra-se preclusa a possibilidade de contestação desta matéria em sede de recurso voluntário.

Deve ser reformada a decisão recorrida, portanto, uma vez que, ao decidir sobre matéria não impugnada, proferiu decisão *extra petita*, pronunciando-se sobre questão que não foi objeto do pedido.

Sendo o provimento a esta matéria (preclusão) suficiente para a reforma do acórdão recorrido, com o conseqüente restabelecimento da multa qualificada, desnecessária se faz a análise da segunda matéria (multa qualificada).

Conclusão

Pelo exposto, **dou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.**

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

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

Apenas observo que, embora precluso o direito de defesa da Contribuinte contra esta matéria, na forma do que dispõe o art. 17 do Decreto n.º 70.235/72, a exigibilidade desta parcela do crédito tributário permanecerá, ainda assim, suspensa. Isto porque, como acessório da exigência principal, o questionamento desta impede o destaque e cobrança da penalidade, pois se a exigência principal for cancelada, nada será devido a título de penalidade.

Faço esta ressalva em reparo do que antes consignei no voto vencedor do Acórdão n.º 9101-004.599¹ quando, distinguindo matéria e argumento, admiti a inovação deste em sede de recurso voluntário, no seguinte contexto:

¹ 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

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 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

Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), André Mendes de Moura e Viviane Vidal Wagner.

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)

[...]

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

Mas o presente caso ainda apresenta um especificidade.

Como antes relatado, a Contribuinte aponta, apenas em recurso voluntário, que se encontrava em fase pré-operacional e, assim, suas receitas teriam sido confrontadas com as despesas pré-operacionais registradas no Ativo Diferido. Mas, embora não deduzindo argumentação neste sentido em impugnação, a DIPJ retificadora apresentada naquela ocasião distinguia-se da original justamente por agora trazer as Fichas 36A e 37A, nas quais está reproduzido o Balanço Patrimonial e evidenciada a evolução positiva do Ativo Diferido entre 2007 e 2008, com aumento do saldo de “Despesas Pré-Operacionais ou Pré-Industriais” de R\$ 4.802.015,32, em 2007, para R\$ 31.793.384,20, em 2008. Para além disso, a Contribuinte consignou em recurso voluntário que:

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

5. Após o recebimento do despacho decisório nº 16306.000305/2009-63, pelo qual a autoridade administrativa entendeu que, por não estarem classificados os rendimentos no 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 n.º 70.235/72, e não se verificando as demais vedações presentes no art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, vez que a prova documental foi juntada com a manifestação de inconformidade, restam desconstituídas as justificativas do Colegiado *a quo* para não apreciar as alegações trazidas pela Contribuinte em recurso voluntário. A irregularidade cometida pela Contribuinte, ao deixar de situar a argumentação no mesmo momento da juntada da prova, apenas lhe suprime o direito de ver sua defesa também apreciada pela autoridade julgadora de 1ª instância.

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

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

Naquela ocasião conclui que o Decreto n.º 70.235/72 não veda a inovação de razões, em recurso voluntário, acerca de matéria impugnada, mas defini matéria não impugnada como a parcela do crédito tributário que, por ser exigida com fundamento em motivos não questionados, seria *passível de ser destacada e destinada à cobrança, por não usufruir da suspensão da exigibilidade conferida pela interposição do recurso administrativo, na forma do art. 151, inciso III do CTN*.

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

A qualificação da penalidade demanda fundamentação específica, vez que 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 n.º 4.502/64². Logo, se este é o requisito para formalização daquela exigência

² Lei n.º 9.430, de 1996, alterada pela Lei n.º 11.488, de 2007:

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

específica, também a sua caracterização como matéria impugnada demanda a apresentação de motivos de fato e de direito que infirmem este fundamento específico da acusação fiscal.

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

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)

³ 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)

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa