



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13830.000407/2002-86
ACÓRDÃO	9101-007.209 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	5 de novembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	TELECIN CONSTRUÇÕES E TELECOMUNICAÇÕES LTDA

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998

RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA DE FUNDO SUMULADA. 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 era objeto de Súmula do CARF, o provimento do recurso especial fazendário, a esta altura, conspiraria contra o próprio interesse da Fazenda Pública, dado que o restabelecimento do agravamento da penalidade, pleiteado pela PGFN, 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, sem modificação do entendimento de mérito dado à questão de fundo, afirmar a impossibilidade de conhecimento de razões de mérito trazidas em recurso voluntário contra o crédito tributário lançado por responsável tributário que, à semelhança dos demais impugnantes e na revelia da Contribuinte, havia impugnado, apenas, o vínculo de responsabilidade.

ACÓRDÃO

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 provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional para reformar os fundamentos do acórdão recorrido, mas sem restabelecer o agravamento da penalidade, porque incompatível com a Súmula CARF nº 96, vencidos os

Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic que votaram por negar provimento.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1302-006.002, na sessão de 19 de novembro de 2021, nos seguintes termos:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas para afastar o agravamento da multa de ofício, nos termos do relatório e voto do Relator.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1998

ART. 135, III, DO CTN. ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE AO SÓCIO.

Comprovado que o sócio praticou atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, correta a imputação de responsabilidade tributária com base no art. 135, III, do CTN.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 1998

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros. Súmula CARF nº 96.

O litígio decorreu de lançamentos de tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados no ano-calendário 1998, a partir da constatação de omissão de receitas presumidas com base em depósitos bancários de origem não comprovada. O lucro foi arbitrado em razão da falta de apresentação de livros e documentos da escrituração do sujeito passivo, antes denominado Evani Construções e Telecomunicações Ltda. A multa aplicada foi agravada no percentual de 112,5%, houve formalização de representação fiscal para fins penais e, também, imputação de responsabilidade tributária a Armando Kilson Filho, José Francisco de Oliveira, Rosa Maria Florença Aragão, Antônio Devani Sampaio e Milton Ferreira (e-fls. 15/54).

A Contribuinte não impugnou a exigência. Dentre os responsáveis, apenas Milton Ferreira não apresentou impugnação. Os demais impugnaram apenas o vínculo de responsabilidade. A autoridade julgadora de 1ª instância declarou a definitividade do crédito tributário no âmbito administrativo e validou a imputação de responsabilidade aos impugnantes (e-fls. 1077/1082).

Apenas Armando Kilson Filho interpôs recurso voluntário, questionando não só a responsabilidade tributária que lhe foi imputada, mas também apontando a invalidade do lançamento calcado em informações bancárias, assim como o descabimento do agravamento da penalidade (e-fls. 1115/1141). Providenciado o arrolamento de bens para garantia do crédito tributário, os autos seguiram para o Primeiro Conselho de Contribuintes, no qual foi exarado o Acórdão nº 103-21.745, nos seguintes termos (e-fls. 1225/1260):

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade suscitada pelo Conselheiro Victor Luís de Salles Freire, por "falta de intimação do sujeito passivo", vencidos os Conselheiros Paulo Jacinto do Nascimento e Victor Luís de Salles Freire, que a acolhiem, e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Nilton Pêss (Relator), Maurício Prado de Almeida e Cândido Rodrigues Neuber. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Márcio Machado Caldeira. O Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber apresentará declaração de voto.

O voto vencido do ex-Conselheiro Nilton Pêss validou a responsabilidade tributária imputada ao recorrente, bem como a apuração do crédito tributário com base em informações bancárias obtidas depois da Lei Complementar nº 105 e da Lei nº 10.174, ambas de 2001, assim como afirmou o cabimento da multa agravada. O voto vencedor discordou da retroatividade conferida à Lei nº 10.174/2001, e deu provimento ao recurso voluntário.

Recurso especial da PGFN em face de “decisão não-unânime da Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova” restou provido parcialmente, à unanimidade, no Acórdão nº 9101-005.302, para *afastar a declaração de nulidade e determinar retorno ao colegiado a quo*

para apreciação das matérias de recurso voluntário que restaram prejudicadas. (e-fls. 1348/1355). Cientificados, a PGFN e o responsável Armando Kilson Filho não se manifestaram (e-fls. 1357 e 1362).

Apreciando as demais matérias do recurso voluntário, o Colegiado *a quo* apenas afastou o agravamento da penalidade (e-fls. 1366/1373).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 09/12/2021 (e-fl. 1374), seguindo-se a oposição de embargos de declaração em 07/01/2022, os quais foram rejeitados conforme despacho de e-fls. 1382/1384, do qual se extrai:

Verifica-se que a Fazenda Nacional basicamente se insurge contra o fato de o Colegiado embargado ter afastado o agravamento da multa de ofício.

Segundo a embargante, como tal matéria não foi suscitada pela defesa em sede de impugnação, tratar-se-ia de matéria preclusa, nos termos dos arts. 16, II, e 17 do Decreto nº 70.235/1972. Ao apreciá-la, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF teria, de forma indevida, realizado julgamento extra petita.

A alegação formulada pela embargante não configura nenhum dos vícios passíveis de saneamento por meio da oposição de embargos declaratórios. Nos termos do caput do art. 65 do Anexo II do RICARF/2015, são questionáveis pela via dos embargos de declaração somente a obscuridade, a contradição entre a decisão e os seus fundamentos ou a omissão acerca de ponto que deveria ter sido apreciado.

A Fazenda Nacional utilizou os embargos para expressar sua mera irresignação quanto ao fato de o Colegiado ter apreciado a matéria referente ao agravamento da multa de ofício. Como não se trata de alegação contemplada no art. 65 do Anexo II do RICARF/2015, os embargos devem ser rejeitados em caráter definitivo.

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

Os autos foram encaminhados em 04/03/2022 para a PGFN (e-fl. 1385) e em 15/03/2022 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 1386/1401, no qual a Fazenda aponta divergências parcialmente reconhecidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1405/1419, do qual se extrai:

Extraem-se do texto recursal as seguintes propostas de divergência, e respectivos paradigmas:

(1) Preclusão quanto a matéria arguída apenas em segunda instância (item 3.1)

Paradigma nº 106-17.218 – processo 15521.000093/2007-45 - sessão de 18/12/2008

Paradigma nº 103-23.532 – processo 10580.002184/2004-54 – sessão de 13/08/2008

(2) Possibilidade de agravamento da multa pelo não-atendimento a intimação quando tal omissão tenha ensejado o arbitramento de lucros (item 3.2)

Paradigma nº 9101-001.487 – processo 10730.005550/2003-85 – sessão de 25/10/2012

Paradigma nº 1101-001.226 – processo 13896.000464/2010-19 – sessão de 03/12/2014

[...]

Feitas estas considerações, passa-se ao exame.

(1) Preclusão quanto a matéria arguida apenas em segunda instância (item 3.1)

A divergência é proposta nos seguintes termos:

“3.1 DA PRECLUSÃO.

(...) a 2ª Turma Ordinária excluiu o agravamento da multa, mesmo sem qualquer tipo de questionamento expresso do sujeito passivo sobre assunto na impugnação.

O contribuinte não impugnou esse tema. Não tentou de modo algum desenquadrar a sua conduta da previsão do art. 44, §2º da Lei nº 9.430/96. Somente em sede de Recurso Voluntário, o contribuinte defende a exclusão do agravamento da penalidade.

Portanto, a e. Turma *a quo* divergiu do entendimento de outras Câmaras do Conselho, que **proibiram a apreciação da multa**, na fase recursal, matéria que não é de ordem pública e que não foi **tempestivamente e expressamente** questionada. Vejamos as ementas dos paradigmas:

Processo nº 15521.000093/2007-45

Recurso nº 165.814 Voluntário

Matéria IRF - Ano(s): 2004 e 2005

Acórdão nº 106-17.218

Sessão de 18 de dezembro de 2008

(...)

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2004, 2005

MULTA ISOLADA EM DECORRÊNCIA DAS OMISSÕES E ALTERAÇÕES NA DCTF - PRECLUSÃO - MATÉRIA NÃO AGITADA NA IMPUGNAÇÃO - **QUESTÃO DE ORDEM PÚBLICA - INEXISTÊNCIA** - CONSUMAÇÃO - Não sendo matéria de ordem pública, a qual a autoridade julgadora poderia apreciá-la até de ofício, a ausência da instauração de controvérsia na impugnação tem o condão de fazer incidir os efeitos da preclusão administrativa sobre a matéria somente agitada no recurso voluntário, tornando o ponto incontroverso. (...)

Processo nº 10580.002184/2004-54

Recurso nº 161.983 Voluntário

Matéria IRPJ E OUTRO

Acórdão nº 103- 23.532

Sessão de 13 de agosto de 2008

(...)

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.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: LUCRO ARBITRADO. CABIMENTO - É correto o arbitramento do lucro quando a escrituração do sujeito passivo apresentar falhas que impossibilitem identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, nos termos da alínea "a", do inciso II, do art. 47, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

(...)"

Análise dos autos revela que a multa agravada não foi contestada em primeira instância. Na oportunidade, o sujeito passivo principal não ofereceu recurso; apenas pessoas físicas arroladas como responsáveis apresentaram impugnações, contestando a condição de coobrigados. A decisão de piso (efls. 1077 a 1082) apreciou a questão da responsabilidade e registrou que em relação às infrações lançadas, propriamente ditas, nada foi alegado. Confira-se:

“Em princípio, a controvérsia administrativa ter-se-ia instaurado apenas em relação à atribuição de responsabilidade pessoal pelo crédito tributário apurado às pessoas físicas elencadas na autuação, que em nenhum momento contestaram o mérito da presente exigência decorrente da apuração de omissão de receitas com base na movimentação bancária e contra os autos de infração lavrados por reflexo, limitando-se a contestar o seu enquadramento como contribuintes responsáveis, a teor do art. 135, III, do CTN.

No entanto, considerando que a finalidade precípua do processo administrativo fiscal é o controle da legalidade do lançamento e que não há possibilidade de se aferir o cabimento da imputação da responsabilidade àquelas pessoas físicas, senão na apreciação dos fatos regularmente apurados, proceder-se-á à sua completa elucidação.

A responsabilidade pessoal atribuída aos ex-sócios fundou-se nas razões elencadas no Relatório Fiscal, mais especificamente em seu item IV - Conclusões, fls. 1005 e 1006, que dizem respeito a simulação de transferência de titularidade da empresa com objetivo de retirar dos sócios anteriores qualquer responsabilidade pelos passivos fiscais da empresa.

Ora, os pressupostos para a responsabilização dos sócios das pessoas jurídicas de direito privado residem nos atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei ou contrato social. A dissolução ou o desfazimento

de sociedade por meio de artifícios, para eximir-se do cumprimento de obrigação tributária é infração à lei. Portanto, comprovado, à sociedade, que foram praticadas com infração à lei as alterações contratuais, entendendo correto a responsabilidade pessoal dos ex-sócios, como levado a termo pela fiscalização.

Além disso, a responsabilização dos ex-sócios torna-se necessária, na medida em que há comprovação nos autos de que a empresa não existe de fato, o que impossibilita a exigência do crédito tributário diretamente à atuada.

Por outro lado, em que pese as argumentações apresentadas nas impugnações, os documentos trazidos à colação são insuficientes para elidir a autuação.

No tocante ao auto de infração do IRPJ e dos autos de infração das contribuições lavrados por decorrência, não tendo havido nenhuma impugnação expressa da atuada ou dos responsáveis, tornam-se definitivos na área administrativa, em razão do comando do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, verbis:

"Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Acrescido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997)".

Diante do exposto, voto pela manutenção integral do auto de infração do IRPJ, estendendo seus efeitos aos procedimentos decorrentes, PIS, Cofins e CSLL, face a existência da relação de causa e efeito entre eles."

O recurso voluntário de efls. 1114 a 1141, interposto pelo coobrigado ARMANDO KILSON FILHO, contestou não apenas a responsabilidade que lhe foi imputada mas o próprio lançamento fiscal, inclusive o agravamento da multa. Dito recurso foi primeiramente julgado pelo acórdão nº 103-21.745, que declarou a nulidade da autuação ao fundamento de que o art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96, vigente ao tempo dos fatos (1998), vedava a utilização de informações sobre a CPMF para o lançamento de outros tributos e contribuições, e de que a Lei nº 10.174/2001, que passou a autorizá-la, não poderia ser aplicada retroativamente. Após recurso especial fazendário tal decisão foi revertida pelo acórdão nº 9101-005.302, que afastou a declaração de nulidade do lançamento e determinou o retorno dos autos ao CARF, para apreciação das demais razões contidas no recurso voluntário. Foi então prolatado o acórdão nº 1302-006.002, ora recorrido, que afastou a multa agravada.

A divergência ora proposta, frente ao acórdão nº 1302-006.002, é quanto à preclusão de matéria não arguída em primeira instância (no caso, matéria da multa agravada). Destacam-se trechos pertinentes do acórdão recorrido (voto condutor):

[...]

Ainda que o entendimento do Colegiado *a quo* quanto à multa agravada tenha por fundamento a Súmula CARF nº 96, isto não impede a arguição de divergência centrada na questão da preclusão de matéria não impugnada.

Dado que a multa de fato não foi contestada em impugnação, circunstância expressamente destacada na decisão de piso, e que o acórdão *a quo* ainda assim

apreciou a matéria, verifica-se divergência deste frente aos paradigmas que reconheceram preclusão quanto a multa não contestada em primeira instância.

No voto condutor do paradigma nº 106-17.218, lê-se:

“Compulsando a impugnação (fls. 279 a 290), percebe-se que o contribuinte não se insurgiu contra a multa isolada lançada (...) o que demonstra a higidez da decisão recorrida, quando declarou a preclusão dessa matéria na via administrativa (...)

Neste julgamento de segunda instância, em princípio, somente poder-se-ia entrar novamente no mérito da controvérsia, afastando a preclusão decretada, se houvesse uma ilegalidade flagrante ou uma matéria de ordem pública a ser apreciada, o que inocorreu na espécie (...)

(...)

Assim, neste ponto, sem razão o recorrente, devendo ser ratificada a preclusão administrativa decretada pela decisão recorrida.”

E do paradigma nº 103-23.532 se extrai:

“As razões que justificaram o agravamento da multa não foram questionadas pelo sujeito passivo na impugnação. A decisão recorrida salientou tal circunstância e registrou que, por esse motivo, o percentual aplicado seria mantido.

Diversamente da omissão cometida na impugnação, em sede de recurso voluntário a interessada apresentou contestação específica contra o agravamento da multa aplicada. Entretanto, não há como apreciar tais argumentos nessa fase processual pois trata-se de matéria preclusa, nos termos do art. 17, do Decreto nº 70.235/72. (...)

(...)

Em resumo, voto no sentido de:

- Não conhecer das razões de recurso concernentes ao agravamento da multa de ofício

(...)”

Demonstrada a divergência entre Turmas, **deve-se dar seguimento à matéria (1).**

(2) Possibilidade de agravamento da multa pelo não-atendimento a intimação quando tal omissão tenha ensejado o arbitramento de lucros (item 3.2 do recurso)

[...]

Já reproduzido neste despacho o voto condutor do acórdão recorrido, que desenvolve o seguinte raciocínio: o argumento fiscal para o agravamento da multa foi o não-atendimento a intimação que exigia livros e documentos, omissão que também motivou o arbitramento dos lucros; a hipótese se enquadra no enunciado da Súmula CARF no 96, aprovada em 09/12/2013 - “A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros” -, e portanto, deve-se afastar o agravamento reduzindo a multa de 112,5% para 75%..

Embora a decisão recorrida se fundamente na Súmula CARF no 96, não é o caso de se negar seguimento à matéria com base do § 3º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015 (“*não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência (...) do CARF (...)*”), porque o Recorrente justamente questiona a aplicabilidade da Súmula à hipótese dos autos: “*a presente insurgência não contraria o enunciado nº 96 da Súmula do CARF (...) Isso porque os casos confrontados **não tratam pura e simplesmente da falta de apresentação de documentos requisitados por intimação do Fisco**, o que redundou no arbitramento de lucros que é a situação tratada no verbete sumular*” (grifo e destaque originais).

A propósito, diz o Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial (aprovado pela Portaria CARF nº 56/2016 e atualizado pela Portaria MF nº 153/2018):

“Caso o acórdão recorrido tenha **adotado entendimento de Súmula dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso**, este não pode ter seguimento, relativamente à matéria sumulada (§ 3º, do art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015). Nesta hipótese de negativa de seguimento não cabe Agravo (art. 71, §2º, inciso VI, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, com a redação da Portaria MF nº 152, de 2016).

Pode ocorrer, no entanto, de o recorrente questionar a aplicabilidade da súmula ao caso do acórdão recorrido. Nesta situação, o recurso pode ser admitido, desde que o paradigma, posterior à edição da súmula e tratando de situação similar à do recorrido, deixe de aplicar o entendimento nela veiculado, justificando tal posicionamento. Isto porque, se o paradigma não veicula justificativa para a adoção de entendimento contrário a Súmula CARF, sujeita-se à vedação contida no art. 67, §12, inciso III, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.”

(grifou-se)

Dado que a decisão guerreada se fundamenta na Súmula CARF no 96, só se estabelece divergência caso o Recorrente questione a aplicabilidade da súmula à hipótese julgada, trazendo paradigmas que sustentem a inaplicabilidade da súmula a contexto similar.

Feitas estas considerações, avança-se para o exame dos paradigmas colacionados para a matéria (2).

Paradigma nº 9101-001.487

[...]

O fato é que os julgados confrontados descrevem cenários distintos. O aresto *a quo* fala em descumprimento a intimação para apresentação de livros e documentos, elementos cuja ausência já motivou o arbitramento do lucro, e aplicabilidade da Súmula CARF no 96; o paradigma, anterior à dita Súmula, reporta omissão que iria além da mera falta de apresentação de livros contábeis e fiscais. As respectivas conclusões acerca do agravamento decorrem não de diferentes interpretações da norma, mas do cenário fático divisado pelos julgadores em cada caso.

Pelos motivos expostos, não se reconhece divergência frente ao paradigma nº 9101-001.487.

Paradigma nº 1101-001.226

[...]

Ocorre que o acórdão recorrido descreve cenário distinto e mais restrito, de descumprimento a intimação que exigia apenas livros e documentos de escrituração, elementos cuja ausência já teria motivado o arbitramento de lucros.

Não há que se falar em conflito jurisprudencial se o paradigma nº 1101-001.226 manteve o agravamento com fundamento em particularidades daquele caso concreto que extrapolavam o enunciado sumular (exigência de outros elementos além de livros e documentos de escrituração; desídia/descaso com a investigação fiscal; má-fé na recusa de recebimento das intimações), circunstâncias estas não noticiadas pelo acórdão *a quo*.

Não demonstrada divergência entre Turmas a ser dirimida em via especial, **deve-se negar seguimento à matéria (2)**.

Conclusão

Pelas razões expostas, propõe-se que **SEJA DADO SEGUIMENTO PARCIAL** ao recurso especial fazendário, reconhecendo-se divergência apenas quanto à matéria **(1) preclusão quanto a matéria arguida apenas em segunda instância**.
(destaques do original)

Notificada da admissibilidade parcial do recurso especial, a PGFN apresentou agravo que foi rejeitado em despacho de e-fls. 1434/1438, encaminhado para sua ciência em 05/07/2023 (e-fls. 1439/1440).

A PGFN argumenta, na parte admitida, que há divergência jurisprudencial quanto a preclusão porque:

Pela análise dos autos, verifica-se que a 2ª Turma Ordinária excluiu o agravamento da multa, mesmo sem qualquer tipo de questionamento expresso do sujeito passivo sobre assunto na impugnação.

O contribuinte não impugnou esse tema. Não tentou de modo algum desenquadrar a sua conduta da previsão do art. 44, §2º da Lei nº 9.430/96. Somente em sede de Recurso Voluntário, o contribuinte defende a exclusão do agravamento da penalidade.

Portanto, a e. Turma *a quo* divergiu do entendimento de outras Câmaras do Conselho, que **proibiram a apreciação da multa**, na fase recursal, matéria que não é de ordem pública e que não foi **tempestivamente e expressamente** questionada. Vejamos as ementas dos paradigmas:

Processo nº 15521.000093/2007-45

Recurso nº 165.814 Voluntário

Matéria IRF - Ano(s): 2004 e 2005

Acórdão nº 106-17.218

Sessão de 18 de dezembro de 2008

Recorrente TECHBLAST LTDA

Recorrida 7ª TURMA/DRJ no RIO DE JANEIRO - RJ

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2004, 2005

MULTA ISOLADA EM DECORRÊNCIA DAS OMISSÕES E ALTERAÇÕES NA DCTF - PRECLUSÃO - MATÉRIA NÃO AGITADA NA IMPUGNAÇÃO - **QUESTÃO DE ORDEM PÚBLICA - INEXISTÊNCIA** - CONSUMAÇÃO - Não sendo matéria de ordem pública, a qual a autoridade julgadora poderia apreciá-la até de ofício, a ausência da instauração de controvérsia na impugnação tem o condão de fazer incidir os efeitos da preclusão administrativa sobre a matéria somente agitada no recurso voluntário, tornando o ponto incontroverso. NULIDADE - FATOS GERADORES INFORMADOS EM DIRF - RENDIMENTOS DO TRABALHO ASSALARIADO - INFORMAÇÃO SUFICIENTE PARA COMPROVAR OS FATOS GERADORES LANÇADOS - AUSÊNCIA DE NULIDADE - As informações constantes nas DIRF são suficientes para definir a matéria tributável, devendo a instância julgadora efetuar as reduções no imposto lançado, adaptando-o às informações da DIRF. Dessa forma, não há qualquer nulidade no feito administrativo. JUROS DE MORA - TAXA SELIC - CABIMENTO - Na espécie, aplica-se a Súmula 1ª CC nº 4: "A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais". Recurso voluntário provido parcialmente. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TECHBLAST LTDA. (Destaque nosso)

Processo nº 10580.002184/2004-54

Recurso nº 161.983 Voluntário

Matéria IRPJ E OUTRO

Acórdão nº 103- 23.532

Sessão de 13 de agosto de 2008

Recorrente RODRIGUES TORRES COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.

Recorrida 2ª Turma/DRJ - Salvador/BA

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.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: LUCRO ARBITRADO. CABIMENTO - É correto o arbitramento do lucro quando a escrituração do sujeito passivo apresentar falhas que impossibilitem identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive

bancária, nos termos da alínea "a", do inciso II, do art. 47, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Publicado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RODRIGUES TORRES COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA. (Destaque nosso)

Dessa forma, demonstrada a divergência jurisprudencial, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do presente recurso especial. (*destaques do original*)

Na sequência, deduz os seguintes fundamentos para reforma do acórdão recorrido:

A 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF deu provimento parcial ao recurso voluntário para afastar o agravamento da multa.

Ocorre que, o contribuinte não impugnou esse tema. Não tentou de modo algum desenquadrar a sua conduta da previsão do art. 44, §2º da Lei nº 9.430/96. Somente em sede de Recurso Voluntário, o contribuinte defende a exclusão do agravamento da penalidade.

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

Do contrário, bastaria ao impugnante dizer – *impugno tudo o que for contrário ao ordenamento jurídico...* e pronto! – estaria o CARF legitimado a manifestar-se sobre qualquer assunto ligado ao processo.

À luz do Decreto nº 70.235, de 6.3.1972, o legislador optou por restringir o campo de julgamento da autoridade administrativa, que só pode decidir dentro dos ditames legais. Assim:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

II – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e as provas que possuir;

(...)

Art. 17. **Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.** (Grifos nossos).

Ora, sabe-se que pelo princípio da economia o legislador não utiliza palavras em vão, pois todas têm sua razão de existir. E aqui não foi diferente. Quando a lei fala em “os pontos de discordância”, ela indica que o Processo Administrativo Fiscal seguirá os mesmos princípios adotados pelo Código de Processo Civil, entre eles, o do **ônus impugnação especificada dos fatos.**

Freddie Didier, em seu Direito Processual Civil, ensina no sentido de 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.*” (p. 439)

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

Registre-se, por fim, que a jurisprudência do CARF sobre o assunto segue o raciocínio acima mencionado. Vejamos:

[...]

Desse modo, tratando-se de matéria preclusa, deve ser restabelecido o agravamento da multa.

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido para *anular o acórdão recorrido na parte em que apreciou matéria não impugnada pelo contribuinte*.

Cientificada do recurso especial parcialmente admitido, mediante envio de intimação ao responsável pela pessoa jurídica junto ao CNPJ baixado, Lucas Couto Machado (e-fls. 1300/1301 e 1463), a Contribuinte não se manifestou.

Como não foi promovida a ciência ao responsável Armando Kilson Filho, determinada às e-fls. 1461/1462, os autos retornaram à Unidade de origem para saneamento (e-fl. 1494), verificando-se a ciência ao responsável do acórdão de recurso voluntário, dos embargos opostos pela PGFN, do recurso especial da PGFN e dos atos referentes à sua admissibilidade 26/03/2024 (e-fl. 1498).

Escoado o prazo para interposição de recurso especial e de apresentação de contrarrazões ao recurso especial da PGFN sem manifestação do intimado, os autos retornaram a este Conselho (e-fl. 1499).

VOTO

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

Os paradigmas aqui trazidos pela PGFN foram apreciados por este Colegiado em dois momentos recentes.

No Acórdão nº 9101-006.569, a maioria¹ os rejeitou para caracterização de dissídio jurisprudencial semelhante, mas que apresentava como diferencial o fato de a exoneração da multa ter sido promovida em sede de exame de recurso de ofício. Naquela ocasião, prevaleceu o entendimento assim expresso pelo Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli:

De acordo com o voto condutor do acórdão ora recorrido (fls. 3.355):

(...)

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício) e divergiram neste ponto os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

Para justificar o agravamento da multa a autoridade fiscal lembra *que o contribuinte deixou de apresentar elementos e respostas a diversos itens das intimações a ele enviadas, como por exemplo, não apresentou os livros, não informou qual a origem dos depósitos bancários, não apresentou documentos que demonstrassem a transferência de cotas das reais sócias para as sócias laranjas.*

Penso que, também nesse aspecto, deve ser mantida a decisão recorrida que, a esse respeito, assentou:

(...) o agravamento em 50% da multa de ofício por conta do não atendimento à intimação, é desnecessária, ainda que os autos comprovam que o contribuinte deixou de apresentar elementos e respostas a diversos itens das intimações a ele enviadas, não se aplica naqueles casos em que a omissão do sujeito passivo no fornecimento de tais informações já possui seu efeito próprio definido em lei, como é o caso da presunção de omissão de receitas associada aos depósitos bancários de origem não comprovada, no âmbito da qual o silêncio do sujeito passivo, como aqui se apresenta, já torna juridicamente caracterizada, repito, a citada omissão de receitas."

Lembro que a não apresentação de livros e documentos também tem efeito próprio definido na lei, que é o arbitramento do lucro.

Em sede de embargos de declaração, a PGFN sustenta que:

(...)

Ademais, convém registrar que a 1ª Turma Ordinária também manteve a exclusão do **agravamento da multa** aplicada.

Contudo, verifica-se que houve uma **omissão** no acórdão, ao não apreciar, ou ao não afastar expressamente, a inexistência de pressupostos a permitirem a apreciação dessa matéria que, a propósito, **não se configura como de ordem pública**.

A contribuinte, na impugnação, **não alegou que sua conduta não se enquadrava na previsão do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96**.

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

(...)

Ato contínuo, foi proferido o Acórdão nº **1301-002.089**, que assim motivou a inocorrência de omissão na matéria:

(...)

Não vejo como prosperar a apontada alegação de omissão.

Isso porque não há qualquer omissão na decisão embargada, pois só haveria a sobredita omissão acaso a decisão guerreada não se pronunciasse sobre todas as questões de fato e de direito relevantes mencionadas pelas partes e necessárias ao julgamento.

No caso, incontroverso que ela apreciou o que deveria ter sido apreciado, pois quando a DRJ decidiu sobre a questão "agravamento da multa" e recorreu de ofício a este Conselho, devolveu as matérias nas questões **decididas** pela primeira instância. Desta forma, encontra-se o pedido do recurso de ofício devidamente formulado e certo ante a decisão proferida

pela DRJ, devendo haver, nesse rumo, pronunciamento do CARF sobre as matérias decididas e contrárias aos interesses da Fazenda Nacional, exatamente na forma em que ocorreu. Assim, entendo não prosperar a apontada alegação de omissão com fundamento em julgamento *extra petita*.

Veja-se, por seu turno, que resta inegável que a decisão embargada se manifestou sobre a matéria "agravamento da multa", confira-se:

Para justificar o agravamento da multa a autoridade fiscal lembra que o contribuinte deixou de apresentar elementos e respostas a diversos itens das intimações a ele enviadas, como por exemplo, não apresentou os livros, não informou qual a origem dos depósitos bancários, não apresentou documentos que demonstrassem a transferência de cotas das reais sócias para as sócias laranjas. Penso que, também nesse aspecto, deve ser mantida a decisão recorrida que, a esse respeito, assentou:

(...) o agravamento em 50% da multa de ofício por conta do não atendimento à intimação, é desnecessária, ainda que os autos comprovam que o contribuinte deixou de apresentar elementos e respostas a diversos itens das intimações a ele enviadas, não se aplica naqueles casos em que a omissão do sujeito passivo no fornecimento de tais informações já possui seu efeito próprio definido em lei, como é o caso da presunção de omissão de receitas associada aos depósitos bancários de origem não comprovada, no âmbito da qual o silêncio do sujeito passivo, como aqui se apresenta, já torna juridicamente caracterizada, repito, a citada omissão de receitas.” (grifei)

Ora, o trecho do voto condutor do acórdão embargado, acima transcrito, deixa claro que o Colegiado decidiu manter a exclusão do agravamento da multa aplicada porque entendeu que *ela não se aplica naqueles casos em que a omissão do sujeito passivo no fornecimento de tais informações já possui seu efeito próprio definido em lei, como é o caso da presunção de omissão de receitas associada aos depósitos bancários de origem não comprovada*.

Como se vê, a Turma Julgadora *a quo* acabou *flexibilizando* o argumento acerca da eventual ocorrência de preclusão por considerar que *ela apreciou o que deveria ter sido apreciado, pois quando a DRJ decidiu sobre a questão "agravamento da multa" e recorreu de ofício a este Conselho, devolveu as matérias nas questões decididas pela primeira instância*.

Pois bem.

Do primeiro *paradigma* (Acórdão nº 106-17.218) extrai-se que:

(...)

A 7ª Turma de Julgamento da DRJ-Rio de Janeiro II (RJ), por maioria de votos, considerou procedente em parte o lançamento, em decisão de fls. 520 a 531. A decisão foi consubstanciada no Acórdão nº 12-17.624, de 20 de dezembro de 2007, que foi assim ementado:

(...)

A decisão acima considerou como confissão de dívida os créditos tributários informados nas DCTF originais, excluindo-os do lançamento. Ainda, considerou como não contestada as multas isoladas decorrentes da omissão ou alteração nas informações da DCTF.

O contribuinte foi intimado da decisão a quo em 19/02/2008 (fls. 537). Irresignado, interpôs recurso voluntário em 17/03/2008 (fls. 538).

No voluntário, o recorrente alega, em síntese, que:

I. não houve concordância do sujeito passivo no tocante à multa isolada aplicada em decorrência de omissões e alterações na DCTF retificadora, sendo descabido falar-se em preclusão na via administrativa, esta que tem a finalidade precípua de acertar o crédito tributário. A DCTF retificadora deve ser considerada como ato jurídico que demonstra os reais fatos geradores do IRRF, e já deram base para o lançamento do IRRF, apenado com multa de 75%, sendo incabível a dupla penalidade imputada ao contribuinte. Ademais, a legislação citada no auto de infração não regula a multa lançada;

II. o auto de infração é nulo, já que a autoridade autuante confundiu as informações da DIRF com a DCTF, quando é sabido que as informações da primeira em determinado mês são confessadas na segunda no mês subsequente;

III. é ilegal a aplicação da taxa Selic.

Este recurso voluntário compôs o lote nº 06, sorteado para este relator na sessão pública da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes de 06/08/2008.

É o relatório.

Voto

(...)

Compulsando a impugnação (fls. 279 a 290), percebe-se que o contribuinte não se insurgiu contra a multa isolada lançada, agindo em desconformidade com o art. 17 do Decreto nº 70.235/72 ("Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante"), o que demonstra a higidez da decisão recorrida, quando declarou a preclusão dessa matéria na via administrativa, em linha com a norma antes citada.

Neste julgamento de segunda instância, em princípio, somente poder-se-ia entrar novamente no mérito da controvérsia, afastando a preclusão decretada, se houvesse uma ilegalidade flagrante ou uma matéria de ordem pública a ser apreciada, o que incorreu na espécie, como se demonstrará seguir.

O recorrente simplesmente insurge-se contra a multa de ofício isolada lançada, estribado em um pretensão bis in idem, já que as informações da DCTF retificadora deram azo ao lançamento da multa isolada e da multa vinculada ao imposto lançado. Ainda, que careceria de base legal a multa isolada lançada.

A pretensão acima deve ser rechaçada, a uma, porque não há qualquer bis in idem, já que os fundamentos das multas, isolada e vinculada, são

diversos, sendo a primeira decorrente de violação nas normas de cumprimento de obrigação acessória, no caso a DCTF, e a segunda decorrente do não pagamento do imposto devido; a duas, porque a multa isolada lançada tem base legal, com fincas no art. 7º, § 30, II, da Lei nº 10.426/2002, e alterações posteriores, conforme registrado no auto de infração (fls. 04).

Assim, neste ponto, sem razão o recorrente, devendo ser ratificada a preclusão administrativa decretada pela decisão recorrida

Nota-se, assim, que nesse caso comparado a contribuinte buscou questionar a **multa isolada** apenas em sede recursal, em um contexto que a DRJ já havia deixado de apreciar a matéria sob o fundamento de preclusão, circunstância esta que levou a manutenção da preclusão pelo Colegiado *a quo* ante ao não enquadramento da multa isolada (e não agravada) como questão de ordem pública.

Aqui, diferentemente, o Colegiado examinou multa agravada em sede de recurso de ofício, tendo sido este fato determinante para não apreciar a alegada preclusão. Daí a ausência de similitude fático-jurídica entre os Arestos ora comparados, razão pela qual o primeiro paradigma deve ser descartado como hábil a caracterizar o necessário dissídio.

Isso se repete no *segundo paradigma* (Acórdão nº **103-23.532**), do qual transcrevo a seguinte passagem:

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador - BA prolatou o Acórdão 15-12.860/2007 (fls. 782/792) considerando o lançamento integralmente em decisão consubstanciada na seguinte ementa:

(...)

Em relação à multa de ofício, a decisão registra que a impugnação não contestou a aplicação do percentual agravado, motivo pelo qual essa imposição seria mantida.

Devidamente cientificado (fl. 795), o sujeito passivo recorre a este Colegiado (fls. 798/814., com documentos de fls. 815/950) onde reitera as razões da peça impugnatória no que se refere à inexistência da omissão de receitas operacionais e à inexistência de circunstâncias que justificassem o arbitramento. Acrescentou que descaberia a imputação da multa agravada, pois não teria se recusado a prestar quaisquer esclarecimentos.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Relator

As razões que justificaram o agravamento da multa não foram questionadas pelo sujeito passivo na impugnação. A decisão recorrida salientou tal circunstância e registrou que, por esse motivo, o percentual aplicado seria mantido.

Diversamente da omissão cometida na impugnação, em sede de recurso voluntário a interessada apresentou contestação específica contra o agravamento da multa aplicada. Entretanto, não há como apreciar tais

argumentos nessa fase processual pois trata-se de matéria preclusa, nos termos do art. 17, do Decreto nº 70.235/72.

(...)

Verifica-se, também nesse precedente, que a *preclusão* já havia sido reconhecida pela decisão de piso proferida nesse segundo caso, situação esta que foi determinante para a sua manutenção em sede de segunda instância, mas que aqui não se faz presente, prejudicando a caracterização da divergência.

Posto isso, o recurso especial também não deve ser conhecido nessa matéria. *(destaques do original)*

Esclareça-se que naquela ocasião esta Conselheira votou pelo conhecimento do recurso especial por vislumbrar similitude suficiente entre os casos comparados, no ponto determinante para a solução do litígio: a ausência de impugnação contra a exigência de penalidade. No presente caso, com mais razão, à semelhança do que observado acima em relação aos paradigmas nº 106-17.218 e 103-23.532, a matéria não foi suscitada em impugnação, a preclusão foi declarada na decisão de 1ª instância, mas, veiculado o questionamento em recurso voluntário, distintamente dos paradigmas, o tema foi apreciado no recorrido e o agravamento da penalidade afastado.

Já no Acórdão nº 9101-006.570, a maioria qualificada do Colegiado² compreendeu que a matéria deveria ser conhecida, nos termos do voto do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

Em relação à matéria atinente à preclusão da análise da multa qualificada, entendo, tal qual o despacho de admissibilidade, que o recurso especial deve ser conhecido. Vale apenas ressaltar que os paradigmas são relativos a multas isoladas, mas a situação fática é similar e a diferença em relação ao acórdão recorrido não implica em qualquer alteração do contexto jurídico adotado pelo colegiado a quo.

De igual sorte, concordo com os fundamentos da peça de encaminhamento quanto à segunda matéria (a própria qualificação da multa), os quais adoto como razão de decidir para conhecer do recurso.

O despacho de admissibilidade naqueles autos, por sua vez, trouxe consignado que:

No presente processo, a decisão de primeira instância foi expressa quanto ao fato de a questão atinente à qualificação da multa de ofício não ter sido objeto da impugnação apresentada pela contribuinte (tampouco foi abordada no recurso voluntário). Apesar disso, a matéria foi apreciada de ofício no acórdão recorrido, que concluiu pelo afastamento da modalidade qualificada da multa de ofício

² Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente), e divergiram no conhecimento os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca.

originalmente aplicada sobre os créditos tributários decorrentes da omissão de receitas relativa a Créditos de Administradoras de Cartões e Financeiras.

Já os acórdãos indicados como paradigmas são claros ao declarar que a matéria não impugnada é alcançada pela preclusão, por força do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, não sendo passível de análise em segunda instância administrativa, salvo se for de ordem pública. Nos dois casos, as matérias que os sujeitos passivos pretendiam ver analisadas na segunda instância dizem respeito a multas (à semelhança do que ocorre no caso concreto) e ambos os paradigmas negam ao assunto o status de ordem pública, antes de sentenciar sua preclusão.

Verifica-se, portanto, que os acórdãos recorrido e paradigmas efetivamente têm entendimentos divergentes a respeito da possibilidade de apreciação, em segunda instância administrativa, de matéria não impugnada.

Assim, quanto à matéria “preclusão”, constata-se que foram observados os requisitos de admissibilidade previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, devendo o recurso especial ter seguimento em relação ao tema.

O diferencial em relação ao presente caso, neste segundo precedente, é que a matéria foi apreciada de ofício na 2ª instância administrativa de julgamento, ao passo que no presente caso ela foi trazida em recurso voluntário, restando omitida apenas em impugnação.

Os paradigmas nº 106-17.218 e 103-23.532, sob esta ótica, apresentariam, aqui, maior similitude com o recorrido na comparação com os contextos postos nos precedentes citados.

Como relatado, o caso presente diz respeito ao afastamento do agravamento de penalidade no julgamento de recurso voluntário, em face de arguição deduzida neste segundo momento recursal, mas não apresentada em impugnação, inclusive motivando a autoridade julgadora de 1ª instância a declarar a definitividade da exigência.

O paradigma nº 106-17.218 tem em conta multa isolada lançada juntamente com outros tributos, que deixou de ser contestada em impugnação e foi declarada definitiva. O outro Colegiado do Primeiro Conselho de Contribuintes, diante de questionamento trazido apenas em recurso voluntário, ratificou *a preclusão administrativa decretada pela decisão recorrida*, mas antes ressaltou que:

Neste julgamento de segunda instância, em princípio, somente poder-se-ia entrar novamente no mérito da controvérsia, afastando a preclusão decretada, se houvesse uma ilegalidade flagrante ou uma matéria de ordem pública a ser apreciada, o que ocorreu na espécie, como se demonstrará seguir.

O recorrente simplesmente insurge-se contra a multa de ofício isolada lançada, estribado em um pretenso bis in idem, já que as informações da DCTF retificadora deram azo ao lançamento da multa isolada e da multa vinculada ao imposto lançado. Ainda, que careceria de base legal a multa isolada lançada.

A pretensão acima deve ser rechaçada, a uma, porque não há qualquer *bis in idem*, já que os fundamentos das multas, isolada e vinculada, são diversos, sendo a primeira decorrente de violação nas normas de cumprimento de obrigação acessória, no caso a DCTF, e a segunda decorrente do não pagamento do imposto devido; a duas, porque a multa isolada lançada tem base legal, com fincas no art. 7º, § 3º, II, da Lei nº 10.426/2002, e alterações posteriores, conforme registrado no auto de infração (fls. 04).

Assim, neste ponto, sem razão o recorrente, devendo ser ratificada a preclusão administrativa decretada pela decisão recorrida.

Infere-se, do exposto, que se houvesse alguma ilegalidade na exigência, o outro Colegiado do Primeiro Conselho de Contribuintes a afastaria, ainda que não impugnada. E o Colegiado *a quo*, por sua vez, afastou o agravamento em questão por aplicação direta da Súmula CARF nº 96:

Por fim, em relação ao agravamento da multa, sob o argumento de falta de atendimento a intimação, deve este ser afastado uma vez que a falta de atendimento a intimação para apresentação de livros e documentos também acabou por motivar o arbitramento do lucro da pessoa jurídica.

É o que dispõe a Súmula CARF nº 96:

Súmula CARF nº 96

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

Tendo em vista todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto pelo responsável tributário, apenas para afastar o agravamento da multa de ofício, reduzindo-a de 112,5% para 75%.”

Como se vê, embora os casos comparados se alinhem quanto ao cancelamento de ofício de penalidade não questionada em impugnação, na decisão do recorrido foi determinante o fato de a penalidade corresponder a agravamento afirmado descabido em sede de Súmula CARF. Assim, o paradigma nº 106-17.218 não se presta a caracterizar a divergência jurisprudencial suscitada.

Já o paradigma nº 103-23.532 tratou, também, de agravamento de penalidade em face de exigência na sistemática do lucro arbitrado e a decisão foi, tão só, no sentido de *não conhecer das razões de recurso concernentes ao agravamento da multa de ofício*, sob os seguintes fundamentos:

As razões que justificaram o agravamento da multa não foram questionadas pelo sujeito passivo na impugnação. A decisão recorrida salientou tal circunstância e registrou que, por esse motivo, o percentual aplicado seria mantido.

Diversamente da omissão cometida na impugnação, em sede de recurso voluntário a interessada apresentou contestação específica contra o agravamento da multa aplicada. Entretanto, não há como apreciar tais argumentos nessa fase processual pois trata-se de matéria preclusa, nos termos do art. 17, do Decreto nº 70.235/72. MARCOS VINICIUS NEDER e MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ são categóricos:

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.³

Embora referido julgado tenha sido proferido antes da edição da Súmula CARF nº 96, não se vê qualquer ressalva dependente da natureza do argumento trazido em recurso voluntário. Assim, distintamente do primeiro paradigma, em relação ao segundo há similitude suficiente para caracterização do dissídio jurisprudencial.

Adicione-se que a pretensão da PGFN não se presta a confrontar o entendimento da Súmula CARF nº 96, hipótese na qual poder-se-ia inferir que o paradigma nº 103-23.532 encontraria óbice regimental no art. 67, §12, inciso III do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015. Contudo, a discussão suscitada é anterior ao mérito, pois se circunscreve à competência da autoridade julgadora de exonerar crédito tributário não impugnado, e neste âmbito há similitude suficiente entre os acórdãos comparados que, diante de penalidades idênticas e do mesmo contexto processual, decidiram de forma distinta quanto à apreciação dos argumentos do sujeito passivo deduzidos em recurso voluntário.

Por tais razões, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO, com base apenas no paradigma nº 103-23.532.

Recurso especial da PGFN - Mérito

Embora não se trate, aqui, de apreciação oficiosa de matéria não veiculada em recurso voluntário, mas sim de matéria declarada preclusa em 1ª instância de julgamento e questionada apenas em recurso voluntário, o debate acerca dos efeitos da preclusão se assemelha ao enfrentado no Acórdão nº 9101-006.071, em face de pretensão fazendária de restabelecimento de penalidade afastada em 2ª instância de julgamento, apesar de preclusa, mas cuja exigência contraria Súmula aprovada pelo CARF não vinculante da administração tributária federal.

Naquela ocasião, este Colegiado⁴ assim decidiu:

³ NEDER, Marcos Vinícius - Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado; 2ª ed.; São Paulo; Dialética; 2004; p. 78.

⁴ 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, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

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 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.

Esta Conselheira concordou com as conclusões do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, para reformar a interpretação da legislação tributária lá fixada, mas não restabelecer a penalidade em contrariedade a súmula vinculante do CARF, declarando voto nos seguintes termos:

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 desconsideração 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 votos⁵, restabelecer o

⁵ 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.

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 9101-005.540⁶, de cujo voto condutor, de lavra da Conselheira Andréa Duek Simantob, extrai-se:

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:

⁶ 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Adentrar na matéria se a penalidade agravada é ou não de ordem pública é secundário a esta preliminar que cunho 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 APRECIACÃO EM SEDE RECURSAL.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido especificamente indicada ao debate. Nos termos do art. 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 APRECIAÇÃO 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 Livia 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 APRECIAÇÃO 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 acrescidos)

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

[...]

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

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

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

As questões de ordem pública são aquelas que condicionam a legitimidade do próprio exercício de atividade administrativa. **Por isso, não precluem e podem, a qualquer tempo, ser objeto de exame, em qualquer fase do processo e em qualquer grau de jurisdição, sendo passíveis de**

reconhecimento de ofício pelo julgador, nos termos do art. 303, II e III do CPC/73 e, 342, II e III do CPC/2015.

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

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

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

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

11. Não há dúvidas que tolerar a indevida aplicação de penalidades é o mesmo que ignorar os próprios princípios que regem a administração pública.
12. Vejam, não foi por acaso que a Constituição atribuiu grande importância ao princípio da moralidade administrativa. Além da sua aplicação residual quando nenhum outro princípio específico constante do artigo 37, da CF/88¹ for cabível, há várias situações que a lei maior se preocupou com padrões de conduta.
13. E, nesse sentido, vale citar a adoção de procedimentos capazes de afastar atos administrativos que destoem do padrão de conduta juridicamente desejado, bem como a instituição de mecanismos de controle da atividade administrativa, sendo certo que tais princípios não podem ser relativizados pelo Poder Executivo, tampouco por essa julgadora administrativa.
14. Ressalte-se que, também no âmbito infraconstitucional, o legislador cuidou de garantir o cumprimento de tais valores. Confira-se:

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

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

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

[...]

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

[...]

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

15. Por fim, essa relatoria, quando da redação da ementa, fez menção à inteligência da Súmula CARF 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 expensas, 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 vale-se 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 EAgr 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 9101-004.599⁷ quando, distinguindo matéria e argumento, admiti a inovação deste em sede de recurso voluntário, no seguinte contexto:

⁷ 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.

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 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 uma 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 D1PJ-2009 Calendário 2008 protocolo 18.10.33.26.71-81 enviados em 21 de

setembro de 2009, foram assim preenchidos; consequentemente, o rendimento não foi 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 4.502/64⁸. Logo, se este é o requisito para

⁸ 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)

[...]

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

Não basta, assim, que o lançamento tenha sido impugnado para que as autoridades julgadoras tenham competência para apreciar a integralidade do crédito tributário constituído. O sujeito passivo pode, de forma expressa, impugnar parcialmente o crédito tributário pretendendo a redução da penalidade⁹ 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,

§ 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)

⁹ 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)

dependente da apreciação dos questionamentos dirigidos à totalidade do principal lançado. Já para definição da competência da autoridade julgadora de alterar o lançamento, é indispensável que exista impugnação e, impugnação, na forma do Decreto nº 70.235/72, é estruturação argumentativa para discordância em face da matéria lançada com fundamento autônomo. Se os fundamentos da multa qualificada não são enfrentados nessa peça recursal, a alteração desta parcela do lançamento no contencioso administrativo somente pode se dar por decorrência da decisão em face das demais matérias impugnadas.

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

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

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

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

No presente caso, descabe a discussão acerca da possibilidade de apreciação da matéria por caracterizar-se como questão de ordem pública, vez que o tema não foi examinado oficiosamente, mas sim em razão de argumento trazido, apenas, em recurso voluntário.

No mais, como firmado no referido precedente, *se a matéria não foi objeto de impugnação*, por força do disposto no art. 145 do CTN, *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*. E aqui sequer há dúvida quanto à preclusão da “matéria”, vez que as impugnações apresentadas pelos responsáveis discutiram apenas o vínculo de responsabilidade, sendo declarado, na decisão de 1ª instância, a definitividade de todo o crédito tributário lançado.

De toda a sorte, diante do recurso voluntário interposto por responsável tributário litigante desde a impugnação, suspensa estava a exigibilidade do crédito tributário em relação a ele e, assim, o questionamento acerca do agravamento da penalidade chegou ao conhecimento do Colegiado *a quo*. Todavia, a preclusão estava caracterizada pela ausência de impugnação, e a exigência somente poderia ser inviabilizada em face do recorrente se afastada a responsabilidade que lhe foi imputada, única matéria acerca da qual foi instaurado o litígio.

Evidenciada a incompetência do Colegiado *a quo* para apreciação do mérito do agravamento da penalidade, por força do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, impróprio também se mostra, aqui, eventual invocação do art. 342, inciso II do Código de Processo Civil, cuja aplicação, na forma de seu art. 15, somente se verificaria subsidiariamente, *na ausência de normas que regulem o processo administrativo fiscal*.

Dessa forma, o acórdão recorrido deve ser reformado no ponto em que, apreciou questionamento contra matéria confrontada, apenas, em recurso voluntário. Contudo, na medida em que a exoneração foi pautada em Súmula CARF, o restabelecimento da penalidade resultaria, indiretamente, em inobservância do entendimento sumulado.

Recorde-se que a PGFN pretendeu questionar a aplicabilidade da Súmula CARF nº 96 ao presente caso, mas não logrou demonstrar divergência jurisprudencial neste sentido, em especial porque *o acórdão recorrido descreve cenário distinto e mais restrito do que os paradigmas, de descumprimento a intimação que exigia apenas livros e documentos de escrituração, elementos cuja ausência já teria motivado o arbitramento de lucros*, como expresso no exame de admissibilidade. Assim, restou consolidada a aplicação do entendimento sumulado ao caso concreto.

Por tais razões, em linha com o precedente citado, *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 desta Conselho, aplicável ao crédito tributário cuja exigibilidade está suspensa por recurso especial submetido à apreciação deste Colegiado, motivo pelo qual deve ser DADO PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da PGFN*

para reformar os fundamentos do acórdão recorrido, mas sem restabelecer o agravamento da penalidade, porque incompatível com a Súmula CARF nº 96.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa