



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.722279/2021-18
ACÓRDÃO	1301-008.257 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de maio de 2026
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	SAMBURA COMERCIAL AGRICOLA DE ALGODAO E MILHO EIRELI

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017, 2018

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CARACTERIZAÇÃO. ACOLHIMENTO COM EFEITOS INFRINGENTES.

Deve ser sanada omissão do acórdão recorrido que não declara preclusão de matéria não suscitada na impugnação, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, hipótese que os Embargos de Declaração são acolhidos com efeitos infringentes.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. DELIMITAÇÃO DA LIDE. CONHECIMENTO PARCIAL.

O art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, é claro ao determinar que será considerada a matéria não impugnada. O referido dispositivo, contudo, não veda a inovação ou aperfeiçoamento de argumentos no Recurso Voluntário relativo à matéria que tenha sido objeto de impugnação, isto é, matéria sobre a qual se instaurou o litígio.

É dever do sujeito passivo, sob pena de ser considerada preclusa, opor de forma expressa as razões quanto à matéria sobre a qual repousa sua discordância e que possa infirmar os motivos que resultaram e sustentam a acusação fiscal, consubstanciada pelo lançamento de ofício, na peça de impugnação. Não o fazendo no momento em que se instaura o litígio, não mais o poderá fazer em sede recursal.

O Princípio da Informalidade (ou Formalismo Moderado) e o Princípio da Verdade Material, de ampla aplicação do contencioso administrativo, não substituem o dever processual de que o interessado seja claro quanto à matéria sobre a qual se insurge contra o lançamento na impugnação, sendo vedado ao julgador conhecê-la em grau recursal, sob pena de nulidade do ato decisório por ofensa aos Princípios do Devido Processo Legal e da Segurança Jurídica.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em acolher parcialmente os Embargos de Declaração exclusivamente em relação às matérias cancelamento parcial da exigência do IRRF e cancelamento do agravamento da multa de ofício, com efeitos infringentes, para não conhecê-las no Recurso Voluntário, em razão de que tais matérias se encontravam precluídas por não terem sido objeto de impugnação, vencido os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso e Eduarda Lacerda Kanieski, que acolheram parcialmente os Embargos, em menor extensão, com efeitos infringentes, somente em relação à exigência do IRRF, para não conhecê-las no Recurso Voluntário, em razão de que tais matérias se encontravam precluídas por não terem sido objeto de impugnação. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

Sala de Sessões, em 26 de maio de 2026.

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Iágaro Jung Martins, José Eduardo Dornelas Souza, Luís Ângelo Carneiro Baptista, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional (fls. 3.551/3.554), em face de o Acórdão nº 1301-007.704 (fls. 3.524/3.549), proferido por esta Turma, em sessão de 10.12.2024, que foi materializado com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018

GLOSA DE CUSTOS. NOTAS FISCAIS IDEOLOGICAMENTE FALSAS.

Comprovado que os custos de aquisição de mercadorias estão suportados em notas fiscais ideologicamente falsas, a partir da evidenciação que não houve a contraprestação pelo pagamento, devem ser glosados os referidos custos.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2017, 2018

PAGAMENTO SEM CAUSA. CARACTERIZAÇÃO.

Caracteriza-se pagamento sem causa os dispêndios registrados na escrituração contábil e em suporte de extratos bancários para os quais o sujeito passivo, devidamente intimado, não comprovou a legitimidade da operação, nos termos do art. 61, § 1º, da Lei nº 8.981, de 1995.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017, 2018 MULTA DE OFÍCIO.

AGRAVAMENTO. IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO.

A omissão do fiscalizado em apresentar a causa do pagamento para afastar a presunção do art. 61, § º, da Lei nº 8.981, de 1995, constitui-se em fato indiciário

da presunção legal. Nesse contexto, não dá ensejo, por si só, ao agravamento da multa de ofício em razão de falta de atendimento de intimação.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal.

Ano-calendário: 2017, 2018

RESPONSABILIDADE PRECLUSÃO. TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO.

A não apresentação de impugnação pelo responsável solidário, não obstante essa relação ter sido contestada pela devedora principal na sua impugnação, não produz efeitos processuais por ausência de legitimidade, conforme Súmula CARF nº 172. Dessa forma, resta preclusa a relação de solidariedade formalizada por ocasião do lançamento de ofício e, por essa razão, não devem ser conhecidas as razões recursais.

2. A Embargante pugnou pela existência de omissão pela falta de justificativa para o afastamento do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972¹ (Processo Administrativo Fiscal – PAF), em razão de a Recorrente não ter impugnado três pontos que foram objeto de contestação apenas no Recurso Voluntário e acolhidos por ocasião da deliberação desta Turma, a saber: (i) dedução dos valores de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL registrados na ECF, (ii) exclusão da infração IRRF pagamento sem causa os dispêndios relacionados e (iii) cancelamento do agravamento da multa de ofício”.

3. Os Embargos foram admitidos parcialmente, conforme Despacho de Admissibilidade (fls. 3.558/3.564), em razão de que apenas no Recurso Voluntário constaram os seguintes argumentos do sujeito passivo:

- a) “que a Fiscalização não considerou os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas apurados no período”;
- b) “que a autoridade fiscal procedeu à autuação com base tão somente na escrituração contábil, sem, contudo, examinar extratos bancários, cheques e se os mesmos foram descontados/pagos, recibos de pagamento, TED, DOC, que são provas usuais da efetivação de um pagamento ou liquidação”; e

¹Art. 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)

c) “que descabe o agravamento da multa pelo não atendimento das intimações, pois as informações se encontravam na base de dados da Receita Federal do Brasil”.

4. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, Relator

Admissibilidade dos Embargos de Declaração

5. Ratifica-se as conclusões do Despacho de Admissibilidade, que identificou omissão do r. Acórdão por não ter justificado o afastamento do art. 17 do PAF.

Mérito

6. Como relatado, esta Turma, em voto relatado por este conselheiro, decidiu por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para (i) deduzir da infração custos/despesas os valores registrados como prejuízo fiscal e base de cálculo negativo da CSLL; (ii) cancelar parcialmente a exigência do IRRF, com base no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, em razão de a autoridade fiscal não ter excluído pagamentos que não se destinavam a pessoas físicas ou jurídicas de direito privado, como por exemplo estorno de cheques devolvidos ou pagamentos de tributos; (iii) cancelar o agravamento da multa de ofício, que se deu em razão do não atendimento da intimação, quando essa mesma intimação era requisito legal para configuração da presunção de pagamento sem causa, além disso, não se poderia, no caso, caracterizar embargo à fiscalização, pois todas as informações necessárias ao lançamento já se encontravam em poder do Fisco, não resultando em qualquer prejuízo ao transcurso regular do procedimento de fiscalização.

7. As razões de acolhimento dos Embargos de Declaração decorrem do fato de que tais pontos não constaram expressamente na impugnação (fls. 3.032/3.084). A Embargante ressalva, no entanto, que, em relação à multa de ofício, o questionamento na impugnação se refere apenas ao sobre à vedação de confisco (fls. 3.351/3.554).

8. Preliminarmente, o assunto preclusão tem ensejado debates constantes nas sessões de julgamento do CARF, que demandam análise cuidadosa em cada caso.

9. Um aspecto relevante para a solução dos casos é diferenciar matéria não impugnada de argumento novo. Quando a matéria não foi objeto de impugnação, os precedentes majoritários são no sentido de declarar a preclusão:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2011

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de provas hábeis, da composição e da existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional, para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

Assunto:

Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011

JUNTADA DE DOCUMENTOS A DESTEMPO. PRECLUSÃO.

O recurso voluntário não é o momento processual adequado para trazer documentos novos, sequer mencionados na manifestação de inconformidade. É o contribuinte quem delimita os termos do contraditório ao formular a seu pedido ou defesa, conforme o caso, e instruí-lo com as provas documentais pertinentes, de modo que, em regra, as questões não postas para discussão precluem. Há hipóteses de exceção para tal preclusão, a exemplo (i) das constantes dos incisos I a III do § 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/1972 e (ii) de quando o argumento possa ser conhecido de ofício pelo julgador, seja por tratar de matéria de ordem pública, seja por ser necessário à formação do seu livre convencimento, o que não é o caso do processo em apreço.

(Acórdão nº 1401-007.203, relator Luiz Augusto de Souza Goncalves, sessão de julgamento em 10.09.2024)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. DELIMITAÇÃO DA LIDE. CONHECIMENTO PARCIAL.

O Contribuinte que deixar de indicar, na peça de impugnação, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta os pontos de discordância em relação ao lançamento não mais o poderá fazer em sede recursal. A mitigação exacerbada do formalismo processual - a ponto de admitir inovações argumentativas ao longo do processo - sob o fundamento da busca pela verdade material, pode levar a ofensa de outros princípios igualmente caros aos administrados e à Administração, como a vedação a supressão de instância, devido processo legal e segurança jurídica.

(Acórdão nº 1002-003.768, relatora Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, sessão de julgamento em 07.03.2025)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

PRECLUSÃO. PARTE DA ACUSAÇÃO FISCAL NÃO FOI IMPUGNADA NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

Precluso o direito de discutir a matéria, os correspondentes lançamentos tornam-se definitivos e podem ser exigidos.

(Acórdão nº 1401-007.500, relatora Andressa Paula Senna Lisias, sessão de julgamento em 23.07.2025)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017, 2018

PAF. NORMAS PROCESSUAIS. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE NÃO CONHECIDA. PRECLUSÃO ADMINISTRATIVA. DISCUSSÃO DA MATÉRIA EM SEGUNDA INSTÂNCIA. PREJUDICIALIDADE DE SEU CONHECIMENTO.

Não contestada a matéria central em 1ª Instância, cujo acórdão, por este motivo, deixou de conhecer da manifestação de inconformidade apresentada, caracterizada está a preclusão administrativa relativamente às questões meritórias, impossibilitando o conhecimento do recurso voluntário, salvo se suscitada tal prejudicial, o que não ocorreu.

(Acórdão nº 1402-007.352, relator Paulo Mateus Ciccone, sessão de julgamento em 24.06.2025)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 20/02/2015

MATÉRIA NÃO SUSCITADA EM SEDE DE IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO PROCESSUAL. NÃO CONHECIMENTO.

Afora os casos em que a legislação de regência permite ou mesmo nas hipóteses de observância ao princípio da verdade material, não devem ser conhecidas às razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual, conforme preceitua o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, sob pena, inclusive, de supressão de instância.

(Acórdão nº 1101-001.520, relator Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, sessão de julgamento em 28.01.2025)

10. Por outro lado, sobretudo nos casos em que a impugnação não é analítica ou pormenorizada, há precedentes que acolhem novos argumentos trazidos no Recurso Voluntário quando consideram que a matéria, que poderia infirmar a infração objeto do lançamento de ofício, foi contestada naquela peça processual, ainda que sob argumento diverso, em homenagem ao Princípio da Verdade Material e ao Princípio do Formalismo Moderado:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Data do fato gerador: 31/07/2007

ANÁLISE DE DOCUMENTOS JUNTADOS EXTEMPORANEAMENTE. BUSCA DA VERDADE MATERIAL.

A verdade material é princípio que rege o processo administrativo tributário e enseja a valoração da prova com atenção ao formalismo moderado, devendo-se assegurar ao contribuinte a análise de documentos extemporaneamente juntados aos autos, mesmo em sede de recurso voluntário, a fim de permitir o exercício da ampla defesa e alcançar as finalidades de controle do lançamento tributário, além de atender aos princípios da instrumentalidade e economia processual. O formalismo moderado dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à

atividade de julgamento, devendo-se admitir a relativização da preclusão consumativa probatória e considerar as exceções do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, com aplicação conjunta do art. 38 da Lei nº 9.784/99, o que enseja a análise dos documentos juntados supervenientemente pela parte, desde que possuam vinculação com a matéria controvertida anteriormente ao julgamento colegiado. A busca da verdade material, além de ser direito do contribuinte, representa uma exigência procedimental a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores no âmbito do processo administrativo tributário, a ela condicionada a regularidade da constituição do crédito tributário e os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias dela decorrentes, bem como a adequada análise de direito creditório requestado através de PER/DCOMP.

(Acórdão nº 1102-001.567, relator Fernando Beltcher da Silva, sessão de julgamento em 21.11.2025)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2004

ANÁLISE DE DOCUMENTOS JUNTADOS EXTEMPORANEAMENTE. BUSCA DA VERDADE MATERIAL. PRECLUSÃO.

A verdade material é princípio que rege o processo administrativo tributário e enseja a valoração da prova com atenção ao formalismo moderado, devendo-se assegurar ao contribuinte a análise de documentos extemporaneamente juntados aos autos, mesmo em sede de recurso voluntário, a fim de permitir o exercício da ampla defesa e alcançar as finalidades de controle do lançamento tributário, além de atender aos princípios da instrumentalidade e economia processuais. O formalismo moderado dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento, devendo-se admitir a relativização da preclusão consumativa probatória e considerar as exceções do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, com aplicação conjunta do art. 38 da Lei nº 9.784/99, o que enseja a análise dos documentos juntados supervenientemente pela parte, desde que possuam vinculação com a matéria controvertida anteriormente ao julgamento colegiado.

(Acórdão nº 1101-001.805, relator Edmilson Borges Gomes, sessão de julgamento em 15.09.2025)

11. O que se observa nesses últimos julgados, é o reconhecimento de que o Princípio da Verdade Material e o Princípio da Informalidade (ou Formalismo Moderado) têm aplicação no contencioso administrativo fiscal sobretudo porque uma das finalidades do processo administrativo, além de servir como instrumento de autotutela da Administração é, ao final, garantir que a Certidão de Dívida Ativa tenha atributos de certeza e liquidez², evitando a inscrição de dívidas que contenham erro e resultem em ônus sucumbencial à Fazenda Nacional.

12. O art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972³ é expresso ao determinar que se considera **não impugnada à matéria** que não tenha sido expressamente contestada. Dessa forma, deve ser analisado se os três pontos trazidos pela Embargante se referem a matérias preclusas, que não devem ser conhecidas no Recurso Voluntário, ou inovação ou aperfeiçoamento de argumento em relação à matéria impugnada.

13. Passa-se a análise de cada um dos pontos admitidos no Despacho (fls. 3.558/3.564).

a) Dedução dos valores registrados como prejuízo fiscal e base de cálculo negativo da CSLL

14. O sujeito passivo, no tópico denominado “da ilegalidade da apuração da base de cálculo do tributo exigido” faz referência ao conceito de renda, previsto no art. 43 do CTN⁴, e pugnou que apenas seriam passíveis de tributação “*renda e proventos de qualquer natureza, portanto, deverão representar sempre um acréscimo de riqueza nova ao patrimônio, traduzida por valores líquidos.*”

² Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

³Art. 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)

⁴Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

15. Em seu Recurso Voluntário, o sujeito passivo alegou:

Incontestavelmente, a autoridade fiscal adotou a escrita contábil e fiscal para proceder aos lançamentos de ofício do IRPJ e CSLL, e IRRF, mantendo a opção feita pela Recorrente sobre o lucro real trimestral, como consta dos respectivos Autos de Infração (fls. 2891-2923 e 2924-2948).

[...]

Conforme será demonstrado, estas supostas infrações decorrem de equívocos da autoridade fiscal, que glosou na totalidade os valores declarados como “custo dos bens e serviços vendidos das atividades em geral” na Escrituração Fiscal C, anos-calendário 2017 e 2018, (fl. 399, 497, 595, 693, 2048, 2403, 2158, 2213).

[...]

A iliquidez e incerta do crédito tributário também podem ser constatadas quanto ao cálculo do montante dos tributos devidos (art. 142 do CTN), posto que a autoridade fiscal não procedeu aos ajustes da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Nos trimestres-calendários 2017 e 2018, a Recorrente havia apurado prejuízo fiscal (IRPJ e CSLL), de acordo com a escrituração na ECF (e-Lalur), como segue:

Relatório de Impressão de Pastas e Fichas

Registro M410 – Lançamentos na conta da parte B do e-Lalur e do e-Lacs sem reflexo na parte A

Período de Apuração	Tipo de Tributo	Valor do Lançamento	Histórico	Folha do Processo
1º Trimestre/2017	I-IRPJ	23.828,72	Prejuízo	1269
2º Trimestre/2017	I-IRPJ	14.664,52	Prejuízo	1270
3º Trimestre/2017	I-IRPJ	19.106,60	Prejuízo	1270
4º Trimestre/2017	I-IRPJ	29.307,80	Prejuízo	1270
1º Trimestre/2018	I-IRPJ	113.375,36	Prejuízo	2515
2º Trimestre/2018	I-IRPJ	49.835,43	Prejuízo	2515
3º Trimestre/2018	I-IRPJ	24.178,02	Prejuízo	2515
4º Trimestre/2018	I-IRPJ	129.58,20	Prejuízo	2516

Relatório de Impressão de Pastas e Fichas

Registro M410 – Lançamentos na conta da parte B do e-Lalur e do e-Lacs sem reflexo na parte A

Período de Apuração	Tipo de Tributo	Valor do Lançamento	Histórico	Folha do Processo
1º Trimestre/2017	C-CSLL	23.828,72	Prejuízo	1700
2º Trimestre/2017	C-CSLL	14.664,52	Prejuízo	1701
3º Trimestre/2017	C-CSLL	19.106,60	Prejuízo	1701
4º Trimestre/2017	C-CSLL	29.307,80	Prejuízo	1701
1º Trimestre/2018	C-CSLL	113.375,36	Prejuízo	2753
2º Trimestre/2018	C-CSLL	49.835,43	Prejuízo	2754
3º Trimestre/2018	C-CSLL	24.178,02	Prejuízo	2754
4º Trimestre/2018	C-CSLL	129.58,20	Prejuízo	2754

Dispõe o art. 509 do RIR/1999, que “o prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR”. Com efeito, competia a

autoridade fiscal compensar os prejuízos apurados pela Recorrente, vez que tributado pelo regime do lucro real, reduzindo a base de cálculo do IRPJ e da CSLL lançados de ofício, e/ou proceder a retificação dos referidos prejuízos fiscais.

No caso em tela, a autoridade fiscal limitou-se a glosar os custos dos bens vendidos, tributando os valores glosados sem proceder a recomposição de ofício do resultado apurado pela Recorrente e informado na ECF, trimestres-calendários 2017 e 2018.

16. Como se observa, embora a peça impugnatória seja por demais simplória e não especifica ao mencionar de forma expressa a necessidade de compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL, como consta no Recurso Voluntário, ela faz menção de que a exigência do IRPJ e a CSLL deverá incidir sobre um acréscimo de riqueza nova ao patrimônio, **traduzida por valores líquidos**.

17. É possível, em uma análise mais rigorosa do ponto de vista da formalidade, considerar como precluso o pedido para que sejam deduzidos os valores registrados como prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL, pois, de fato, esse argumento não foi trazido de forma expressa na impugnação.

18. Todavia, a matéria, insurgência contra a exigência do IRPJ e da CSLL pelos valores brutos consta na peça impugnatória, razão pela qual não deve ser declarada a preclusão, nos termos do art. 17 do PAF, em especial, com base no Princípio da Verdade Material, que é uma diretriz a ser observada pela autoridade julgadora no âmbito do processo administrativo tributário, que tem como finalidade dar efetividade aos atributos de certeza, liquidez e exigibilidade do crédito tributário, que justificam os privilégios e garantias da Certidão de Dívida Ativa, decorrentes do processo de exigência.

b) Cancelamento parcial da exigência do IRRF

19. Este segundo ponto diz respeito ao cancelamento parcial da exigência do IRRF, com base no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, em razão de a autoridade fiscal não ter excluído pagamentos que não se destinavam a pessoas físicas ou jurídicas de direito privado, como por exemplo estorno de cheques devolvidos ou pagamentos de tributos.

20. Na impugnação de 54 laudas, o Sujeito Passivo faz uma única menção ao IRRF:

No caso do IRRF, não há de se falar em tributação, pois o auditor fiscal da estes valores como rendimentos de lucro distribuídos para o sócio, não deveriam ser tributados sendo considerados rendimentos de sócio ou titular de empresa de pequeno porte que trata o artigo 15 da Lei 9.249/1995, então não há de se falar em rendimentos dos sócios.

21. Nesse caso, assiste razão à Embargante, pois não houve impugnação quanto à matéria IRRF incidente sobre pagamento sem causa legítima ou a beneficiário não identificado, mas argumentação genérica sem qualquer relação ao objeto da exigência de ofício, fazendo referência à isenção de lucros distribuídos à sócio ou titular de empresa de pequeno porte.

22. Diante disso, a matéria “exigência do IRRF com base no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995,” não deve ser conhecida no Recurso Voluntário em razão da preclusão, devendo ser aplicado efeitos infringentes ao Embargos de Declaração em relação a esse ponto, para manter incólume o lançamento a título do IRRF.

c) Cancelamento do agravamento da multa de ofício

23. O cancelamento do agravamento da multa de ofício, que se deu em razão do não atendimento da intimação. Todavia, essa mesma intimação destinava-se a cumprir o requisito legal para configuração da presunção de pagamento sem causa, além disso, não se poderia, no caso, caracterizar embaraço à fiscalização, pois todas as informações necessárias ao lançamento já se encontravam em poder do Fisco, não resultando em qualquer prejuízo ao transcurso regular do procedimento de fiscalização.

24. O Sujeito Passivo, conforme reconhecido pela Embargante, desenvolveu um extenso tópico intitulado “Da cobrança da multa com efeito confiscatório”, onde contesta o efeito confiscatório, que contrairia o art. 150, IV, da Constituição Federal⁵. Citou precedentes do

⁵ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

[...]

Supremo Tribunal Federal que não se amoldam à situação fática dos autos. Por fim, registre-se, que efetivamente não fez consideração alguma sobre o agravamento.

25. Em seu Recurso Voluntário, a então Recorrente alegou que descabe o agravamento da multa pelo não atendimento das intimações, pois as informações se encontravam na base de dados da Receita Federal do Brasil.

26. Nesse ponto, igualmente assiste razão à Embargante, visto que, embora a multa tenha sido questionada de forma genérica, não houve questionamento sobre a matéria autônoma agravamento da multa de ofício.

27. Diante disso, a matéria “cancelamento do agravamento da multa de ofício” não deve ser conhecida no Recurso Voluntário em razão da preclusão, devendo ser aplicado efeitos infringentes ao Embargos de Declaração em relação a esse ponto, para manter incólume a exigência da multa de ofício agravada.

Dispositivo

28. Diante do exposto, voto por ACOLHER parcialmente os Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional exclusivamente em relação às matérias (i) cancelamento parcial da exigência do IRRF, com base no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995; e (ii) cancelamento do agravamento da multa de ofício, COM EFEITOS INFRINGENTES, para NÃO AS CONHECER no Recurso Voluntário em razão de que tais matérias serem preclusas por não terem sido objeto de impugnação, devendo permanecer incólumes tais exigências.

Assinado Digitalmente

Ílvaro Jung Martins

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza

Apresento esta Declaração de Voto para formalizar minha parcial convergência com o voto condutor. Acompanho o ilustre Relator no conhecimento dos Embargos de Declaração e no restabelecimento do lançamento original do IRRF sobre os pagamentos sem causa legítima comprovada. Contudo, peço *venia* para divergir da atribuição de efeitos infringentes que restabelece o agravamento da multa de ofício para 112,5%, por compreender que tal encaminhamento afasta-se da abordagem finalística adotada no exame da obrigação principal.

Conforme expõe com precisão em seu voto, o ilustre Relator realizou um excelente resgate da jurisprudência deste Conselho, dividindo o entendimento acerca do instituto da preclusão em duas grandes linhas interpretativas.

A primeira sustenta que qualquer argumento ou pedido não deduzido de forma expressa, analítica e pormenorizada na peça de impugnação encontra-se precluso por força do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Por sua vez, a segunda linha interpretativa — exemplificada pelos Acórdãos nº 1102-001.567 e 1101-001.805 — defende uma aplicação mitigada e finalística do referido dispositivo legal. Sob essa ótica, os Princípios da Verdade Material e do Formalismo Moderado (ou da Informalidade) autorizam o conhecimento de novos argumentos, desdobramentos técnicos e provas supervenientes em sede de Recurso Voluntário, desde que a matéria de fundo sobre a qual repousa o litígio tenha sido objeto de oportuna contestação na impugnação, fixando os limites da lide.

O i. Relator manifestou expressa adesão a esta segunda linha interpretativa. Alinho-me inteiramente a este entendimento, pois compreendo que o processo administrativo fiscal não é um fim em si mesmo, mas um instrumento de autotutela da legalidade e de garantia dos direitos dos administrados. A sua finalidade maior é assegurar que o crédito constituído seja plenamente hígido e escoado, de modo a conferir à posterior cobrança os atributos indispensáveis de certeza, liquidez e exigibilidade.

Ao analisar o pedido de dedução dos prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL, formulado pelo contribuinte apenas em sede de Recurso Voluntário, o ilustre Relator aplicou de forma fidedigna a premissa do Formalismo Moderado. Constatou-se que a peça

impugnatória inicial apresentada pela empresa era genérica, não fazendo menção expressa à necessidade de compensação de saldos negativos. Contudo, a impugnação trazia um extenso debate conceitual acerca do Artigo 43 do Código Tributário Nacional, sustentando que a tributação do imposto sobre a renda somente poderia incidir sobre o "acréscimo de riqueza nova", traduzido por "valores líquidos".

Com base nisso, conclui-se acertadamente que, ao debater o conceito de "valores líquidos", a matéria de fundo atinente à correta quantificação do lucro e da base de cálculo do tributo foi devolvida ao conhecimento deste Colegiado. Consequentemente, afastou-se o óbice da preclusão e concedeu-se provimento parcial ao recurso para deduzir os prejuízos fiscais demonstrados no ambiente SPED, em estrita homenagem ao Princípio da Verdade Material.

O ponto de inflexão, contudo, reside no tratamento conferido à multa de ofício. Ao transpor a análise para o campo da penalidade pecuniária, o voto condutor distanciou-se da abordagem interpretativa aplicada ao tributo principal, adotando uma aplicação mais restrita da norma, segmentando os elementos de cálculo da penalidade. Isolou-se o "agravamento da multa de ofício" — a elevação da alíquota de 75% para 112,5% — como se estivessemos diante de uma infração tributária autônoma ou de um lançamento independente. Sob o argumento de que o contribuinte não atacou especificamente os pressupostos da intimação fiscal na impugnação, aplicou-se efeitos infringentes aos Embargos da Procuradoria para manter o agravamento.

Com a devida *venia*, tal entendimento revela-se dissonante da natureza jurídica do instituto. A majoração prevista no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, constitui um mero critério legal de dosimetria e qualificação do *quantum* da penalidade pecuniária. A infração é uma só: a falta de pagamento ou recolhimento do tributo constatada no lançamento de ofício. O agravamento é apenas a circunstância que dimensiona a punição.

Ao compulsar a Impugnação original, verifica-se que o contribuinte estruturou um capítulo inteiro intitulado "Da cobrança da multa com efeito confiscatório". Nessa oportunidade, contestou o percentual aplicado pela autoridade lançadora, alegando que o montante da penalidade violava os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco, requerendo expressamente a sua redução ao patamar de 20%.

Ora, de forma análoga ao que ocorreu com o tributo, ao impugnar o *quantum* da sanção pecuniária e a sua razoabilidade, o contribuinte colocou sob litígio toda a extensão

quantitativa da multa. Se o argumento genérico de "valores líquidos" foi considerado suficiente para abrir a discussão técnica sobre os prejuízos fiscais no e-Lalur, o argumento relacionado à "multa confiscatória" é igualmente apto para devolver a este Colegiado o exame integral de todos os fatores legais e fáticos que compõem o cálculo da penalidade, incluindo o preenchimento de seus requisitos de majoração.

Afastado o óbice da preclusão pelo império do Formalismo Moderado, o exame do mérito da penalidade sob o prisma da Verdade Material conduz, inevitavelmente, à manutenção do cancelamento do agravamento, tal como consignado pelo i. Relator na decisão embargada. Restou provado nos autos que a ausência de resposta pontual às intimações não acarretou qualquer embaraço, restrição ou prejuízo concreto à atividade investigativa do Fisco. A documentação suporte indispensável para a realização do lançamento de ofício já se encontrava virtualmente inserida no ambiente SPED, por meio da Escrituração Contábil Digital (ECD) e da Escrituração Contábil-Fiscal (ECF) validamente transmitidas. A autoridade lançadora não precisou de nenhum elemento adicional para constituir o crédito; limitou-se a estruturar suas tabelas a partir dos dados que já estavam em pleno poder do Fisco.

O objeto sob apreciação cinge-se à legítima composição do crédito tributário. Pautar a subsistência de uma penalidade majorada para 112,5% em uma aplicação estrita do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972 — mormente quando evidenciada a total ausência de prejuízo ao transcurso regular do procedimento fiscal —, resulta em descompasso com os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade. Cumpre notar, como argumento subsidiário, que a consolidação de um crédito eivado de excesso quantitativo evidente ensejará discussões judiciais evitáveis, com potencial geração de ônus sucumbenciais para a própria Fazenda Pública caso o montante seja posteriormente inscrito em dívida ativa sem os devidos ajustes na esfera administrativa.

Ante todo o exposto, voto por conhecer dos Embargos de Declaração e, no mérito, acompanhar o ilustre Conselheiro Relator para acolhê-los parcialmente, com efeitos infringentes, porém, unicamente no tocante à matéria do IRRF sobre pagamentos sem causa legítima comprovada, restabelecendo o lançamento original deste tributo. Por outro lado, rejeito os efeitos infringentes quanto ao ponto da penalidade pecuniária, mantendo integralmente o afastamento do agravamento da multa de ofício, nos termos da fundamentação acima.

ACÓRDÃO 1301-008.257 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 17095.722279/2021-18

Assinado Digitalmente

José Eduardo Dornelas Souza

DOCUMENTO VALIDADO