



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.721208/2013-17
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.595 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 10 de maio de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ARTHUR CELSO DE SOUZA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. NÃO CONHECIMENTO.

O conhecimento de qualquer alegação recursal não prescinde do prequestionamento da matéria e/ou da demonstração de divergência, mesmo em se tratando de matéria de ordem pública. Não se conhece do recurso especial sobre matéria que não foi objeto de apreciação pela instância anterior por ausência de prequestionamento da matéria. A simples oposição de embargos, que foram rejeitados em face da falta de manifestação no momento oportuno pela recorrente, não tem o condão de suprir o prequestionamento da matéria não examinada pelo colegiado *a quo*.

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COMPARADOS. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial cuja divergência suscitada está amparada na análise de situações distintas nos acórdãos recorrido e paradigmas apresentados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa, e, por fundamentos distintos, os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

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 Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN em face do Acórdão nº 1201-001.473, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, na sessão de 10 de agosto de 2016, mediante o qual o colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento aos Recursos Voluntário e de Ofício.

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

ARBITRAMENTO DE LUCROS

Sujeita-se ao arbitramento de lucros o contribuinte que, validamente intimado, não apresentar à fiscalização os livros e documentos que compõem sua escrituração contábil.

OMISSÃO DE RECEITAS DEPÓSITOS BANCÁRIOS

Presumem-se decorrentes de omissão de receita os valores depositados em conta bancária cuja origem não for comprovada mediante documentação hábil e idônea.

MULTA QUALIFICADA PERCENTUAL DE APLICAÇÃO

Aplica-se a multa qualificada no percentual de 150% se estiverem comprovadas as circunstâncias previstas na lei como caracterizadoras de infração qualificada, como a sonegação a fiscal prevista no art. 71 da Lei nº 4502/64.

LANÇAMENTOS DECORRENTES CSLL – PIS - COFINS

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

Cientificada da decisão, a PFN opôs embargos de declaração alegando omissão do julgado, tendo o mesmo sido rejeitado por meio do despacho em embargos (fls. 1072/1074), *verbis*:

No que importa aos presentes embargos, **a irresignação da embargante é com a parte do acórdão em que foi negado provimento ao recurso de ofício, confirmando o afastamento do agravamento das multas aplicadas.**

Aduz a embargante, em síntese, a existência de **omissão no julgado, em face de a Turma não ter apreciado, ou então não ter afastado expressamente, a inexistência de pressupostos a permitirem a apreciação da matéria “agravamento das multas aplicadas”.**

Isto porque o contribuinte, na impugnação, ter-se-ia limitado a arguir que as penalidades aplicadas seriam confiscatórias e que violariam os princípios constitucionais, não tendo tentado, de modo algum, enquadrar a sua conduta da previsão do art. 44, §2º da Lei nº 9.430/96, de sorte que, **entende a embargante, não caberia à Turma, em**

julgamento extra petita, discutir fatos não impugnados no processo, em face da preclusão.

É a síntese do necessário.

Passo à análise.

Os autos foram encaminhados para a Procuradoria, para ciência do acórdão embargado, por despacho datado de 30/09/2016. Como a ciência da Procuradoria presume-se ocorrida com o término do prazo de 30 dias contados da data em que os respectivos autos são a ela entregues, e os embargos foram interpostos em 26/10/2016, são os mesmos tempestivos.

Não procede, contudo, a reclamação da embargante. O acórdão proferido não é omissor com relação a nenhum ponto relevante para o deslinde do litígio, apresentando-se a decisão clara, completa e coerente com as premissas nele expostas.

Não há como taxar-se de omissor acórdão que eventualmente não se manifesta acerca de questão que em nenhum momento foi levantada pela embargante ao longo do contencioso.

A alegação da Procuradoria, acerca da inexistência de pressupostos a permitirem a apreciação da matéria “agravamento das multas aplicadas” é absolutamente nova, trazida somente em sede dos presentes embargos, sendo cediço que, pelas normas regimentais (tanto no Regimento atual quanto no anterior), o d. Procurador dispõe da faculdade de requisitar os autos após o seu ingresso no CARE, podendo apresentar contrarrazões ao recurso voluntário e/ou razões ao recurso de ofício.

Entretanto, nada disso foi feito e, somente após o julgamento pela Turma, pretende a embargante alegar pretensão vício que teria ocorrido originariamente não no próprio julgado da Turma, e sim na decisão de piso, uma vez que, consoante as alegações da própria Fazenda Nacional, o contribuinte teria perdido o direito de impugnar os motivos que levaram ao agravamento da multa, em face da preclusão.

As alegações da embargante levariam ao entendimento de tratar-se o caso, portanto, de suposta nulidade da decisão de piso por julgamento extra petita, entretanto, nada disso foi alegado quando do julgamento dos recursos pela Turma, pelo que não se pode taxar o acórdão de omissor neste aspecto.

Ademais, com a devida vênia, a embargante confunde “ponto” ou “questão controversa” com os “fundamentos legais ou jurídicos” apresentados pelas partes, sendo cediço que o julgador possui ampla liberdade nas suas razões de decidir, não estando adstrito apenas aos fundamentos apresentados pelas partes, consoante também entende o e. STJ:

“1. Em nosso sistema processual, o juiz não está adstrito aos fundamentos legais apontados pelas partes. Exige-se, apenas, que a decisão seja fundamentada, aplicando o magistrado ao caso concreto a legislação considerada pertinente.” (REsp n. 756.289-PA, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 15.12.2006)

“O princípio do “livre convencimento do juiz” confere ao magistrado o poder-dever de analisar os fatos e fundamentos que entende necessários ao equacionamento da questão, não estando adstrito às teses jurídicas apresentadas pelas partes” (AgRg no Ag 685.087/RS, Rel. Min. Jorge Scartezzini, julgado em 25.10.2005).

No caso, **dúvidas não há de que o ponto (“agravamento das penalidades”) foi devidamente contestado pelo contribuinte ao longo do processo, consoante registrado pelo acórdão embargado, assim como pela própria decisão de primeira instância, pelo que imperiosa a manifestação do acórdão embargado a respeito**

deste ponto, ante o provimento parcial que fora conferido à impugnação e o respectivo recurso de ofício interposto.

Não há como acolher, portanto, os embargos interpostos, posto que inexistente a alegada omissão no julgado.

Pelo exposto, e com fulcro no art. 65, § 3º, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), REJEITO os embargos de declaração interpostos, mantendo-se inalterado o v. acórdão embargado.

[...]

Encaminhados os autos à PFN para ciência do despacho de embargos em 06/04/2017, esta apresentou recurso especial (fls. 1078/1088), alegando divergência jurisprudencial quanto à **preclusão da matéria relativa ao agravamento da multa de ofício tendo em visto a não impugnação do tema pelo contribuinte**, que teria sido prequestionada por meio dos embargos que, todavia, foram rejeitados.

O recurso especial foi admitido por meio do despacho de admissibilidade (fls. 1090/1095), nos seguintes termos:

[...]

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

“Possibilidade de apreciação de ofício de matéria não impugnada pelo sujeito passivo”

Decisão recorrida:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

Foram aplicadas as multas previstas no art. 44, I (75%) e 44, I e § 1º (150%) da Lei nº 9.430, de 1996, respectivamente, sobre as receitas relativas a “outros créditos na conta bancária” e “créditos vinculados à cobrança” (relacionadas no demonstrativo de fls. 808), ambas aumentadas de metade, conforme previsto no § 2º desse dispositivo legal, tendo em vista a falta de atendimento à intimação que solicitou livros fiscais e esclarecimentos a respeito da pessoa jurídica, ACS Distribuidora Ltda.

[...].

Impugnação

[...].

Ademais disso, sustenta que foram imputadas penalidades majoradas que atingem 225% dos valores dos tributos tidos por devidos, sem que sequer sejam indicadas as razões de majoração, impossibilitando a defesa do impugnante.

Alega, então, que não merece prosperar a pretensão constitutiva do crédito tributário, uma vez que entre outros motivos padece a autuação de vício de procedimento, bem como imputa multas desamparadas de substrato infracional.

Ainda argumenta o ora Recorrente que, além da ausência de fundamentação legal e bases legais precisas para a aplicação das penalidades majoradas de 112,5% e 225%, referidos percentuais configuram montante excessivamente desproporcional às infrações tributárias supostamente cometidas, pelo que afrontam diretamente o princípio constitucional da capacidade econômica do contribuinte e violam o princípio de proteção ao direito de propriedade (art. 5º, XXII, da CF), conforme prescrevem os arts. 145, § 1º, e 150, IV, da CF.

Restou evidente, segundo [o] ora recorrente, que não poderia ser submetido a multas excessivas e desproporcionais, devendo, ao menos, serem reduzidas a um patamar razoável e proporcional.

[...].

Decisão da 3ª Turma da DRJ/POR

[...].

No entanto, dentro dos limites legais, houve por bem a 3ª Turma da DRJ/RPO reduzir os valores das multas aplicadas ao percentual de 75% e 150%, de acordo com o que dispõe a Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 44, I, e 44, I e § 1º, respectivamente. Desconsiderou-se, portanto, a aplicação do § 2º do art. 44 do referido dispositivo normativo.

[...].

Ante todo o exposto, o voto considerou procedente em parte a impugnação, para reduzir a multa de ofício aplicada de 112,5% para 75% e de 225% para 150%, mantendo-se em parte o lançamento.

[...].

Mesmo diante de todo o exposto até aqui, me parece acertada a redução do percentual das multas aplicadas para 75% e 150%, conforme o decidido pela Autoridade Julgadora em 1ª Instância.

A redução significa desconsiderar a aplicação do § 2º do art. 44 da Lei nº 9430/96 e a manutenção destes percentuais significa o enquadramento no § 1º do mesmo art. 44 da Lei nº 9.430/96 c/c o previsto no art. 71 da Lei nº 4.502/64.

[...].

Já quanto a redução da multa inicialmente aplicada, cumpre esclarecer que os incisos I, II e III do § 2º do art. 44 da Lei nº 9430/96 não norteiam o caso concreto.

A aplicação destes incisos perpassa uma análise um tanto subjetiva. A posição firmada pelo presente julgador é no sentido de que o enquadramento da ação/omissão do contribuinte no conteúdo normativo deste parágrafo depende da caracterização de uma conduta ostensiva e certa, suficiente ao não atendimento de todos os incisos ali elencados, de modo inequívoco.

A partir de uma análise minuciosa dos autos, não se pode dizer inequivocamente que o contribuinte deixou de prestar esclarecimentos de forma integral, em todos os momentos da fiscalização.

É certo que, em muitos momentos, o recorrente não se manifestou, mas em outros o fez, ainda que de maneira insatisfatória, infrutífera e sem qualquer colaboração para o atingimento da verdade dos fatos. A passagem extraída do Termo de Constatação confirma tal conclusão:

[...].

Apesar do completo descaso do ora recorrente, este se manifestou em raras ocasiões, fato que impede a adoção de um raciocínio extremista a ponto de não haver outra saída senão a majoração das multas em sua metade.

Portanto, o aumento de metade dos percentuais não deve ser aplicado no caso concreto, razão pela qual entendo devem ser mantidas as multas de ofício (75%) e multa qualificada (150%), conforme definidas no julgamento em primeira instância.

Acórdão paradigma nº 1301-00214, de 2009:

MULTA QUALIFICADA. PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO CONHECIDA.

Questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnativa inicial, e somente vêm a ser demandadas na petição de recurso, constituem matérias preclusas das quais não se toma conhecimento, por afrontar o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o Processo Administrativo Fiscal.

[...].

Quanto às alegações acerca da qualificação da multa, cabe observar que a recorrente traz, em sede de recurso, contestação em relação a matérias que não foram objeto de impugnação. Assim, a teor do que dispõe o artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532, de 1997, a matéria que não tenha sido expressamente contestada, considerar-se-á não impugnada, tornando-se preclusa. Decorre daí que, não tendo sido objeto de impugnação, carece competência à autoridade de segunda instância para dela tomar conhecimento em sede de recurso voluntário.

Acórdão paradigma nº 103-23.532, de 2008:

MULTA AGRAVADA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

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

[...].

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:

[...].

Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu ser acertada a decisão da Autoridade Julgadora em 1ª Instância, de redução dos percentuais das multas de ofício aplicadas, de 112,5% para 75% e de 225% para 150%, desconsiderando a aplicação do § 2º do art. 44 da Lei nº 9430/96 — no caso, impugnou-se apenas a ausência de fundamentação legal e bases legais precisas para a aplicação das penalidades majoradas de 112,5% e 225%, e o seu montante excessivamente desproporcional às infrações tributárias supostamente cometidas, com suposta afronta ao princípio constitucional da capacidade econômica do contribuinte e violação ao princípio de proteção ao direito de propriedade —, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1301-00214, de 2009, e 103-23.532, de 2008) decidiram, de modo diametralmente oposto, que questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnativa inicial, [...], constituem matérias preclusas das quais não se toma conhecimento (**primeiro acórdão paradigma**) e que considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo sujeito passivo, constituindo-se definitivamente o crédito tributário a ela referente (**segundo acórdão paradigma**).

Transcreve-se, a respeito, o seguinte trecho do Recurso Especial interposto (e-fls. 1.084):

Pela análise dos autos, verifica-se que o sujeito passivo não se insurge contra o agravamento da multa. No entanto, a DRJ, analisando a matéria de ofício, reduziu o valor da penalidade, embora, repise-se, o contribuinte não tenha se insurgido contra essa matéria na impugnação, a matéria subiu ao CARF em razão de recurso voluntário (rectius, de ofício), momento em que o colegiado do CARF deveria ter identificado o erro da decisão de 1ª instância e declarado a preclusão da matéria (esta, sim, matéria de ordem pública).

Portanto, divergiu do entendimento exposto nos paradigmas, que não apreciaram a exasperação da multa aplicada porque não foi uma das matérias impugnadas expressamente. A divergência, no caso, se apresenta pela aplicação ou não do art. 17 do Decreto-lei nº 70.235/72, conforme pontuou, em seus embargos a Fazenda Nacional.

Logo, inquestionável a caracterização da divergência jurisprudencial.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROponho seja **ADMITIDO** o Recurso Especial interposto.

[...]

Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos arts. 18, inciso III, c/c 68, § 1º, ambos do Anexo II do RI/CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **ADMITO** o Recurso Especial interposto.

[...]

No mérito, a recorrente alega que a despeito de a contribuinte não ter impugnado expressamente os fundamentos do agravamento da multa aplicada a DRJ, em clara inobservância ao art. 17 do Decreto nº 70.235/1972 e dos arts. 341 e 492 do CPC, proferiu julgamento *extra-petita*, cancelando de ofício o agravamento da multa. E que, na sequência, o colegiado a quo teria sido omissor ao não apreciar a questão quando do reexame da decisão da DRJ, ao apreciar o recurso de ofício.

Ao final, requer:

Face o exposto, requer a Fazenda Nacional, **independentemente do seguimento do recurso especial ora interposto, tendo em vista a natureza de ordem pública da preliminar aqui argüida, a reforma** do acórdão recorrido, na parte em que enfrenta matéria que não foi objeto de insurgência específica pelo sujeito passivo em sua impugnação, e que não foi impugnada no momento processual oportuno (impugnação), ocorrendo aqui o fenômeno preclusivo, devendo ser **mantida a elevação da multa**.

Cientificada do recurso fazendário, a contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 1129/1136), defende a manutenção do acórdão recorrido, ressaltando o dever da administração pública rever de ofício seus próprios atos quando eivados de vícios de ilegalidade, na esteira da Súmula 473 do STF.

Por oportuno, registro que a contribuinte também apresentou recurso especial contra o acórdão recorrido, que não foi admitido pela presidente substituta da 1ª Seção, conforme despacho de admissibilidade (fls. 1139/1144), confirmado pelo Despacho de Agravo do presidente da 1ª Turma da CSRF (fls. 1183/1188).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

A contribuinte, em suas contrarrazões não contestou a admissibilidade do recurso.

Não obstante, entendo que é necessário analisar a possibilidade de seu conhecimento em face das circunstâncias do caso concreto.

O recurso da PFN é voltado para discutir a **preclusão da matéria relativa ao agravamento da multa de ofício tendo em vista a não impugnação do tema pelo contribuinte.**

Observa-se que a decisão recorrida, ao analisar o recurso de ofício, confirmou o acórdão da DRJ no tocante ao cancelamento da multa agravada, sem cogitar de possível julgamento *extra-petita* por parte do colegiado de primeira instância. Tratou unicamente da análise fática que ensejou o agravamento da multa por parte da autoridade lançadora.

Ato contínuo, a PFN apresentou embargos visando o prequestionamento da matéria, alegando que o julgado seria omissivo “em face de a Turma *não ter apreciado*, ou então *não ter afastado expressamente, a inexistência de pressupostos a permitirem a apreciação da matéria “agravamento das multas aplicadas”*”.

O presidente do colegiado rejeitou os embargos fundamentando que inexistiria a alegada omissão, posto que a questão que em nenhum momento foi levantada pela embargante ao longo do contencioso, *verbis*:

[...]

Não há como taxar-se de omissivo acórdão que eventualmente não se manifesta acerca de questão que em nenhum momento foi levantada pela embargante ao longo do contencioso.

A alegação da Procuradoria, acerca da inexistência de pressupostos a permitirem a apreciação da matéria “agravamento das multas aplicadas” é absolutamente nova, trazida somente em sede dos presentes embargos, sendo cediço que, pelas normas regimentais (tanto no Regimento atual quanto no anterior), o d. Procurador dispõe da faculdade de requisitar os autos após o seu ingresso no CARF, podendo apresentar contrarrazões ao recurso voluntário e/ou razões ao recurso de ofício.

Entretanto, nada disso foi feito e, somente após o julgamento pela Turma, pretende a embargante alegar pretensão vício que teria ocorrido originariamente não no próprio julgado da Turma, e sim na decisão de piso, uma vez que, consoante as alegações da própria Fazenda Nacional, o contribuinte teria perdido o direito de impugnar os motivos que levaram ao agravamento da multa, em face da preclusão.

As alegações da embargante levariam ao entendimento de tratar-se o caso, portanto, de suposta nulidade da decisão de piso por julgamento extra petita.

entretanto, nada disso foi alegado quando do julgamento dos recursos pela Turma, pelo que não se pode taxar o acórdão de omissão neste aspecto.

[...]

Diante dos fundamentos para a rejeição dos embargos, não me parece que os mesmos sirvam como integrativos do acórdão de recurso voluntário com vistas à caracterizar o questionamento da matéria, posto que jamais foi levada à discussão do colegiado *a quo*.

Observo que o presidente do colegiado, mais adiante em seu despacho, defende que a questão relacionada ao mérito do cabimento da multa agravada havia sim sido arguida pela contribuinte em sua impugnação e recurso, sendo dever da autoridade julgadora apreciá-la, *verbis*:

Ademais, com a devida vênia, a embargante confunde “ponto” ou “questão controversa” com os “fundamentos legais ou jurídicos” apresentados pelas partes, sendo cediço que o julgador possui ampla liberdade nas suas razões de decidir, não estando adstrito apenas aos fundamentos apresentados pelas partes, consoante também entende o e. STJ:

“1. Em nosso sistema processual, o juiz não está adstrito aos fundamentos legais apontados pelas partes. Exige-se, apenas, que a decisão seja fundamentada, aplicando o magistrado ao caso concreto a legislação considerada pertinente.” (REsp n. 756.289-PA, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 15.12.2006)

“O princípio do “livre convencimento do juiz” confere ao magistrado o poder-dever de analisar os fatos e fundamentos que entende necessários ao equacionamento da questão, não estando adstrito às teses jurídicas apresentadas pelas partes” (AgRg no Ag 685.087/RS, Rel. Min. Jorge Scartezini, julgado em 25.10.2005).

No caso, **dúvidas não há de que o ponto (“agravamento das penalidades”) foi devidamente contestado pelo contribuinte ao longo do processo, consoante registrado pelo acórdão embargado, assim como pela própria decisão de primeira instância, pelo que imperiosa a manifestação do acórdão embargado a respeito deste ponto, ante o provimento parcial que fora conferido à impugnação e o respectivo recurso de ofício interposto.**

Não há como acolher, portanto, os embargos interpostos, posto que inexistente a alegada omissão no julgado.

[...]

Tal fato implicaria, a princípio, em um juízo da instância antecedente quanto à existência ou não da preclusão.

Porém, ainda que se supere a questão do questionamento, as circunstâncias do presente caso não são equiparáveis, a meu ver, com as examinadas nos paradigmas arrolados. Senão vejamos.

No caso do recorrido, ainda que de maneira genérica a contribuinte questiona a aplicação das multas de ofício majoradas de 112,5% e 225%, alegando que as mesmas careciam de fundamentação. É o que se colhe dos excerto da impugnação transcritos no despacho de admissibilidade, colhidos do relatório do acórdão recorrido, *verbis*:

[...]

Impugnação

[...].

Ademais disso, **sustenta que foram imputadas penalidades majoradas que atingem 225% dos valores dos tributos tidos por devidos, sem que sequer sejam indicadas as razões de majoração, impossibilitando a defesa do impugnante.**

Alega, então, que não **merece prosperar a pretensão constitutiva do crédito tributário**, uma vez **que entre outros motivos padece a autuação de vício de procedimento, bem como **imputa multas desamparadas de substrato infracional.****

Ainda argumenta o ora Recorrente que, **além da ausência de fundamentação legal e bases legais precisas para a aplicação das penalidades majoradas de 112,5% e 225%, referidos percentuais configuram montante excessivamente desproporcional às infrações tributárias supostamente cometidas, pelo que afrontam diretamente o princípio constitucional da capacidade econômica do contribuinte e violam o princípio de proteção ao direito de propriedade (art. 5º, XXII, da CF), conforme prescrevem os arts. 145, § 1º, e 150, IV, da CF.**

Restou evidente, segundo [o] ora recorrente, que não poderia ser submetido a multas excessivas e desproporcionais, devendo, ao menos, serem reduzidas a um patamar razoável e proporcional.

[...].

Com relação ao primeiro paradigma (**Acórdão nº 103-23.532**), verifica-se que a alegação trazida pela contribuinte sobre o agravamento da multa, naquele caso, somente ocorreu em sede de recurso voluntário, situação que fora inclusive observada pela DRJ em seu acórdão, como se extrai do voto condutor do aresto paradigma, *verbis*:

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.

[...]

Pelo exposto, não merecem guarida as razões de defesa. Em resumo, voto no sentido de:

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

[...]

Desta feita, não é possível saber como se conduziria o colegiado paradigmático ante a situação bastante diversa da analisada no caso do acórdão paradigma, de sorte que voto por não conhecer do recurso em face desse paradigma.

O segundo paradigma indicado (**Acórdão nº1301-00.214**) não apresenta circunstância muito distinta do primeiro aresto examinado.

Neste segundo paradigma a contribuinte apresenta alegação inovadora em sede de recurso voluntário questionando os fundamentos para a aplicação da multa qualificada. O colegiado seguiu o voto do d. relator do paradigma para não conhecer da alegação em face da ocorrência de preclusão, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, conforme se extrai, *verbis*:

[...]

Quanto às alegações acerca da **qualificação da multa**, cabe observar que **a recorrente traz**, em sede de recurso, contestação em relação a **matérias que não foram objeto de impugnação**. Assim, a teor do que dispõe o artigo 17 do Decreto n c) 70.235, de 1972, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532, de 1997, **a matéria que não tenha sido expressamente contestada, considerar-se-á não impugnada, tornando-se preclusa**. Decorre daí que, **não tendo sido objeto de impugnação, carece competência à autoridade de segunda instância para dela tomar conhecimento em sede de recurso voluntário**.

[...]

Mais uma vez não há como comparar as situações examinadas no recorrido com o referido acórdão paradigma, pois enquanto no primeiro a contribuinte apresenta alegações voltadas à aplicação da multa agravada, ainda que um tanto genéricas, e a própria DRJ conhecendo das alegações exonera o agravamento, o que é apenas confirmado em sede de recurso de ofício, no segundo a questão surge apenas em discussão no recurso voluntário interposto pela contribuinte.

Ademais, entendo relevante a observação feita pelo presidente do colegiado *a quo* no despacho de embargos, de que a d. Procuradoria dispõe da faculdade de requisitar os autos após o seu ingresso no CARF, podendo apresentar contrarrazões ao recurso voluntário e/ou razões ao recurso de ofício, quando poderia ter questionado a decisão da DRJ e não o fez no presente caso.

Por fim, rejeito o pedido da recorrente no sentido de que seria imperiosa a reforma do recorrido neste ponto, independentemente do seguimento do recurso especial interposto, tendo em vista a natureza de ordem pública da preliminar aqui arguida.

Este colegiado já se pronunciou no sentido de que o conhecimento de qualquer alegação recursal não prescinde do prequestionamento da matéria e/ou da demonstração de divergência, mesmo em se tratando de matéria de ordem pública.

É o que se colhe do Acórdão nº 9101-006.040, proferido em 10 de março de 2022, por esta turma, com a relatoria da d. conselheira Edeli Pereira Bessa, *verbis*:

A Contribuinte argúi a nulidade da decisão do Presidente da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, que rejeitou os embargos por ela opostos.

Este Colegiado reafirma recorrentemente o entendimento de que a competência de julgamento em sede de instância especial se limita aos dissídios jurisprudenciais admitidos pela Presidência de Câmara competente, impedindo a apreciação de arguições autônomas de nulidade veiculadas em recurso especial. Para ilustrar esse entendimento, tem-se, por exemplo, a manifestação desta Conselheira no voto condutor do Acórdão nº 9101-005.466, em face de arguição de nulidade do acórdão ali recorrido que, na visão da Contribuinte seria *nulo por não apreciar praticamente nenhum dos fundamentos e*

provas trazidos para evidenciação do direito creditório compensado. O recurso especial da Contribuinte fora admitido acerca da *necessidade de efetiva análise do crédito utilizado*, que seria distinto do equivocadamente informado na Declaração de Compensação – DCOMP, e esta Conselheira ponderou, no conhecimento do recurso especial, que:

Registre-se que, considerando a competência deste Colegiado, limitada à solução de dissídios jurisprudenciais previamente admitidos na forma dos arts. 67 a 71, do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, o conhecimento do recurso especial se restringe às matérias que tiveram seguimento em exame de admissibilidade do recurso especial. As questões suscitadas como de “ordem pública” e que ensejariam a nulidade do acórdão recorrido serão apreciadas, apenas, no ponto em que afetam as matérias admitidas.

Vale também recordar o entendimento da maioria deste Colegiado firmado no Acórdão nº 9101-004.823¹, refletido nos seguintes termos do voto condutor desta Conselheira:

Na sessão de julgamento, a Conselheira Livia De Carli Germano levantou preliminar de nulidade do acórdão recorrido por suposta inovação na fundamentação, eis que o acórdão recorrido tomou por base o artigo 13 da Lei nº 9.249/95, não mencionado na acusação fiscal. Tal preliminar teve por fundamento o §2º do artigo 60 da Lei 9.784/99, segundo o qual “*O não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão administrativa.*”. A questão, porém, foi rejeitada por maioria pelo Colegiado, sob a premissa de que cabia à Contribuinte ter suscitado o vício, restando evidenciado, por sua conduta de interpor recurso especial para suscitar divergência jurisprudencial acerca do mérito da questão, sem abordar a inovação em questão, que não houve prejuízo à sua defesa, aplicando-se o art. 60 do Decreto nº 70.235/72 que dispensa o saneamento de irregularidades em tais circunstâncias. Ademais, prevalece o entendimento de que o ponto suscitado pela Conselheira Livia De Carli Germano somente poderia ser apreciado se a Contribuinte cumprisse os requisitos regimentais para estabelecer a competência deste Colegiado, mediante apresentação de recurso especial indicando paradigmas nos quais outros Colegiados do CARF negassem a aplicação de norma de regência da matéria porque não indicada no lançamento tributário.

Estas as razões, portanto, para REJEITAR a preliminar de nulidade, suscitada de ofício pela Conselheira Livia De Carli Germano.

No presente caso, a Contribuinte arguiu obscuridade no voto vencedor do acórdão recorrido por não esclarecimento dos fundamentos específicos para a rejeição da prova produzida pela Recorrente, especialmente quando se considera tratar-se na espécie de autuação fundada em presunção legal de pagamento sem causa e ausência de escrituração. O Conselheiro Relator originário restara vencido em seu entendimento favorável à Contribuinte, e o Conselheiro Redator do voto vencedor teria se limitado a reproduzir os argumentos da DRJ e da fiscalização, deixando de expor seus elementos de convicção e se contrapor ao voto vencido.

Depois de discorrer sobre as características da prova em referência no contexto destes autos, a Contribuinte aduz que a rejeição monocrática dos embargos resultou na *manutenção dos vícios apontados que implicam diretamente no cerceamento do direito de defesa da contribuinte*. Demanda, assim, manifestação no voto condutor do acórdão

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiu na matéria a Conselheira Livia De Carli Germano.

recorrido acerca da relação entre a falta de apresentação dos extratos das contas internacionais e as infrações específicas imputadas à Recorrente (pagamento se causa; ausência de escrituração), ou seja, porque a ausência desses extratos seria indispensável no presente caso, onde a acusação de omissão de receitas não decorre de ausência de comprovação de depósitos bancários nas referidas contas, mas sim, repita-se à exaustão, de alegados pagamentos sem causa e ausência de escrituração.

A manifestação contestada está assim vertida no despacho de e-fl. 12859/12861:

Quanto ao primeiro vício, inexistente razão à embargante.

O voto vencedor, acompanhando a decisão de piso, entendeu que a não apresentação dos extratos do BNP e do Bank of Ireland prejudica a formação de prova indireta capaz de afastar as presunções legais de omissão de receita (com base na falta de escrituração de pagamentos) e de pagamentos sem causa. Os referidos "pagamentos" são aqueles tomados como base para a autuação (totalizados anualmente no quadro elaborado no início do voto vencido). Assim, entendeu-se que os valores que saíram das contas discriminadas naquele quadro (mantidas no MERCHANTS BANK NYC e outros) referiam-se a pagamentos que não haviam sido escriturados e eram destituídos de causa. A escrituração dos valores recebidos no País e dos valores posteriormente utilizados para pagamentos relacionados aos serviços prestados, bem como o reconhecimento desses serviços como causa, não foram admitidos porque estavam diretamente vinculados com outra conta bancária, isto é, a conta mantida no Banco do Brasil.

Particularmente, não concordei com esse entendimento (e isso ficou expresso no voto vencido), contudo, o raciocínio é claro: como a prova indireta não pôde ser formada, não foram aceitas a escrituração e a causa alegadas.

[...]

Pelo exposto, concluo que o Acórdão nº 1401-001.550 foi omissivo quanto ao segundo e terceiro vícios acima apontados, pelo que proponho sejam ADMITIDOS os embargos interpostos.

[...]

Com fundamento nas razões expendidas na informação retro, declaro a procedência das alegações suscitadas, de forma que ADMITO os embargos de declaração interpostos por FIGWAL TRANSPORTES INTERNACIONAIS LTDA, em face do Acórdão nº 1401-001.550, de 01 de março de 2016, para suprir as omissões quanto ao não afastamento da multa qualificada e à aplicação do REsp nº 973.733/SC (recurso repetitivo) na questão da decadência.

Tal questionamento guarda relação com a primeira matéria suscitada no recurso especial, e que não teve seguimento em exame de admissibilidade, sob os seguintes fundamentos (e-fls. 13028/13033):

[...]

A negativa de seguimento foi reafirmada em sede de agravo, ocasião em que a Presidência da CSRF adentrou aos questionamentos dirigidos contra a validade do despacho que rejeitou parcialmente os embargos de declaração da Contribuinte (e-fls. 13055/13061):

[...]

Apesar da correspondência com a matéria que não teve seguimento, a arguição deduzida pela Contribuinte não afetou o exame de admissibilidade, vez que os paradigmas indicados se pautaram em circunstâncias fáticas substancialmente distintas, sem que a

Contribuinte lograsse selecionar casos nos quais o ônus da prova para constituição de presunção de omissão de receita fosse debatido na forma por ela demandada.

Se a divergência admitida guardasse correspondência com o vício apontado em embargos de declaração, as considerações da Contribuinte deveriam, necessariamente, ser tomadas como aspectos rejeitados na admissibilidade dos embargos, integrando-se ao acórdão recorrido para verificação da existência da divergência jurisprudencial, o que atribuiria a este Colegiado a competência para dizer se o Colegiado *a quo* foi omissivo ou, ao menos, obscuro, na apreciação do ponto suscitado.

Contudo, como a divergência correspondente ao vício não teve seguimento, tem-se que, sem se desincumbir de seu ônus recursal de demonstração de dissídio jurisprudencial, a Contribuinte pretende, por via transversa, a revisão de decisão monocrática de exame de admissibilidade de embargos de declaração e, em consequência, uma nova apreciação de seus argumentos de defesa pelo Colegiado *a quo*. O caso, portanto, assemelha-se a outras arguições de nulidade internas ao acórdão recorrido, apesar de vertida em nulidade do despacho de admissibilidade dos embargos de declaração.

Nos termos do art. 65, §3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 39/2016, é definitiva a decisão que rejeita *embargos em que as alegações de omissão, contradição ou obscuridade sejam manifestamente improcedentes ou não estiverem objetivamente apontadas*. Deflui daí que não há possibilidade de outro órgão do CARF revisar a decisão definitiva do Presidente de Turma que rejeita os embargos, podendo se cogitar, apenas, de revisões indiretas mediante constituição de divergência jurisprudencial passível de apreciação por este Colegiado, ou de revisão hierárquica por nulidades na forma do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Ausente demonstração de dissídio jurisprudencial admitido para apreciação deste Colegiado, e diante da validade formal da decisão que admitiu parcialmente os embargos de declaração, vez que editado por autoridade competente e com motivação expressa, não há possibilidade regimental de este Colegiado adentrar a esta motivação e avaliar sua validade para decidir se houve, como alegado pela Contribuinte, cerceamento ao seu direito de defesa na fundamentação expressa pelo Conselheiro Redator do voto vencedor do acórdão recorrido.

Ademais, como também decidido recentemente por este Colegiado no Acórdão nº 9101-005.805, que por maioria de votos² acompanhou o entendimento assim expresso esta Conselheira:

Contudo, referida arguição foi veiculada em recurso especial, no prazo de 15 (quinze) dias estipulado para esse recurso e dirigida à apreciação deste Colegiado, cuja competência está limitada à solução de dissídios jurisprudenciais. Em tais circunstâncias, não é possível nem mesmo aplicar a fungibilidade para dirigir a irrisignação à autoridade hierarquicamente superior que eventualmente poderia se afirmar competente para revisão do ato apontado como irregular, qual seja, a rejeição dos embargos de declaração pela Presidência da Turma *a quo*, mormente tendo em conta que o prazo máximo para recursos hierárquicos, na forma na Lei nº 9.784/99³, seria de 5 (cinco) dias. Recorde-se, ainda, que no âmbito do contencioso administrativo especializado, o art. 37 do Decreto nº 70.235/72 dispõe que *o julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno e o Regimento*

² 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 divergiu na matéria a Conselheira Livia De Carli Germano.

³ Art. 24. Inexistindo disposição específica, os atos do órgão ou autoridade responsável pelo processo e dos administrados que dele participem devem ser praticados no prazo de cinco dias, salvo motivo de força maior.

Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015 e alterado pela Portaria MF nº 39/2016, não prevê recurso contra a decisão que rejeitar embargos de declaração, ao estabelecer, em seu Anexo II, art. 65, §3º que *o Presidente não conhecerá os embargos intempestivos e rejeitará, em caráter definitivo, os embargos em que as alegações de omissão, contradição ou obscuridade sejam manifestamente improcedentes ou não estiverem objetivamente apontadas*, de modo que eventual questionamento desta decisão somente poderia ser cogitado pela via hierárquica.

Esclareça-se que referida arguição foi deduzida em preliminar do recurso especial e dirigida a este Colegiado sem caracterização de dissídio jurisprudencial, circunstância bem observada pela Presidência de Câmara, que negou-lhe seguimento como matéria de recurso especial. De toda a sorte, desnecessária seria essa providência porque, como preliminar de recurso especial, sua apreciação caberia diretamente a este Colegiado. Contudo, em sede de conhecimento, impõe-se aqui REJEITAR seu CONHECIMENTO, porque dirigida a autoridade incompetente e para além do prazo que permitiria cogitar de sua conversão em outra modalidade de irresignação contra o ato administrativo questionado.

Por tais razões, NEGA-SE CONHECIMENTO à arguição de nulidade do exame de admissibilidade dos embargos de declaração

O referido acórdão recebeu a seguinte ementa:

PRELIMINAR. ARGUIÇÃO DE NULIDADE DE DESPACHO QUE REJEITA EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS CONTRA O ACÓRDÃO RECORRIDO. NÃO CONHECIMENTO.

É definitiva a decisão do Presidente de Turma que rejeita embargos de declaração, e a competência das Turmas da CSRF está limitada à solução de dissídios jurisprudenciais.

Se a rejeição dos embargos não é contestada em recurso especial mediante apresentação de paradigmas que evidenciem interpretação divergente da legislação tributária por outro Colegiado do CARF, mas apenas mediante arguição de nulidade dirigida a autoridade incompetente e no prazo para interposição do recurso especial, não é possível aplicar a fungibilidade para convertê-la em outra modalidade de irresignação contra o ato administrativo questionado, cumprindo, apenas, negar-lhe conhecimento.

No mesmo sentido, têm-se outros julgados desta turma:

AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE. REQUISITO PARA ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais. Requisito de admissibilidade previsto no Regimento Interno do CARF, tanto no vigente (Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, Anexo II, art. 67, § 5º) quanto no anterior (Portaria nº 256, de 22/06/2009, Anexo II, art. 67, § 3º). Precedentes no STJ no sentido de que o prequestionamento é necessário inclusive no caso de matéria de ordem pública (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.553.221 - SP, AgInt nos EDcl no AGRADO EM RECURSO ESPECIAL Nº 932.947 - SP e RCD no AGRADO EM RECURSO ESPECIAL Nº 938.531 - SP). Recurso não conhecido. (Acórdão nº 9101-003.439, de 7 de fevereiro de 2018, Relator: André Mendes de Moura)

PRELIMINAR. ARGUIÇÃO DE NULIDADE DE DESPACHO QUE REJEITA EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS CONTRA O ACÓRDÃO RECORRIDO. NÃO CONHECIMENTO.

É definitiva a decisão do Presidente de Turma que rejeita embargos de declaração, e a competência das Turmas da CSRF está limitada à solução de dissídios jurisprudenciais.

Se a rejeição dos embargos não é contestada em recurso especial mediante apresentação de paradigmas que evidenciem interpretação divergente da legislação tributária por outro Colegiado do CARF, mas apenas mediante arguição de nulidade dirigida a autoridade incompetente e no prazo para interposição do recurso especial, não é possível aplicar a fungibilidade para convertê-la em outra modalidade de irrisignação contra o ato administrativo questionado, cumprindo, apenas, negar-lhe conhecimento. **(Acórdão nº 9101-005.805, de 6 de outubro de 2021, Relatora: Edeli Pereira Bessa)**

PRELIMINAR DE CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA. ALEGAÇÃO DE ERROS DE CÁLCULO NA AUTUAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A competência da Câmara Superior de Recursos Fiscais é limitada pelo Regimento Interno do CARF, não se tratando de terceira instância do processo administrativo fiscal, mas de instância especial vocacionada exclusivamente a dirimir divergências entre julgados deste Tribunal devidamente analisadas por presidente de Câmara e admitidas após despacho por este exarado.

Rejeita-se a preliminar de conversão do julgamento em diligência quando a matéria em questão não foi analisada em despacho de admissibilidade e não houve a comprovação de divergência jurisprudencial, eis que fora da esfera de competência da CSRF. **(Acórdão nº 9101-006.495, de 08 de março de 2023, Relatora: Livia De Carli Germano)**

Por todo o exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado