



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 13502.000444/2001-25  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-002.865 – 1ª Turma  
**Sessão de** 06 de junho de 2017  
**Matéria** CONCOMITÂNCIA ENTRE MULTAS ISOLADA E DE OFÍCIO  
**Recorrente** SANSUY S.A. INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000

O CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DEPENDE DO PREQUESTIONAMENTO OBJETIVO DA MATÉRIA RECORRIDA.

Infere-se no presente caso que, além de o sujeito passivo não ter arguido em qualquer peça processual a impossibilidade de concomitância das multas de ofício e isolada pelo não pagamento das estimativas mensais de CSLL, a decisão recorrida se limitou a manter as penalidades, sem fazer qualquer menção à tese defendida, não se prestando a dedução de que assim estaria compreendendo possível a cumulação das multas para fins do prequestionamento exigido regimentalmente, que deve ser pontual e analítico, sob pena de também obstar o cotejo necessário à comprovação da divergência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela SANSUY S.A. em face do **Acórdão n. 1402-001.292**, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, que por unanimidade de votos negou provimento ao seu recurso voluntário, mantendo a exigência da CSLL e multas de ofício e isolada.

A exigência em questão decorre de **autuação fiscal** referente aos anos calendários 1998 a 2000, pautada em exclusões indevidas de despesas denominadas “créditos tributários” e insuficiência da base de cálculo negativa da CSLL, pelo que, conjuntamente à multa de ofício pelo não pagamento do tributo, aplicou-se a multa isolada prevista no artigo 44, parágrafo 1º, IV, da Lei n. 9430/96.

Insurgindo-se contra o lançamento, a Recorrida apresentou **Impugnação**, alegando, objetivamente, que (a) os valores questionados se tratavam de compensações de tributos efetuados pela empresa cuja validação dos créditos ainda aguardava decisão judicial, (b) as despesas com o pagamento de tributos “devem ser debitadas a ‘perdas’ logo que incorridas, pelo princípio de que toda despesa intrinsecamente necessária, a qual a pessoa jurídica obrigatoriamente deverá incorrer, deve ser deduzida da [sic] para efeito de apuração do resultado do exercício”, (c) deve se aplicar por analogia a jurisprudência que considera que a recuperação de créditos de ICMS não configura receita para CSLL e IRPJ, porque consiste em fonte do direito, (d) necessidade de compensação de um terço da COFINS com a CSLL no exercício de 1999, (e) impossibilidade de aplicação de juros superiores a taxa de 1% ao mês, (f) ilegalidade da Taxa Selic, (g) conduta de boa fé e (h) necessidade de perícia para apurar o débito sob pena de cerceamento de defesa.

O posicionamento da Administração Tributária foi mantido pela **decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador**, que por unanimidade de votos considerou não formulado o pedido de perícia e procedente o lançamento da CSLL, em decisão que restou assim ementada:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000

Ementa: APLICAÇÃO DA TAXA SELIC AOS JUROS MORATÓRIOS. INAPLICABILIDADE DA LEGISLAÇÃO CIVIL E COMERCIAL.

O Código Civil, Comercial e a Lei de Usura regulam a cobrança de juros vinculadas a acordos de vontades na esfera privada, sendo inaplicáveis às

relações do Estado com o contribuinte quando aquele atua com poder de império, incidindo, neste caso, as leis próprias do direito público.

**LIMITAÇÃO DOS JUROS MORATÓRIOS A UM POR CENTO AO MÊS PELO CTN. LEI ORDINÁRIA QUE ESTABELECE TAXA MAIOR.**

O Código Tributário nacional estabelece o limite de 1% ao mês como taxa de juros moratórios a menos que lei determine de forma diversa, podendo, esta, elevá-la ou diminuí-la.

**COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO**

Os créditos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública, para ensejarem a compensação como forma de extinção da obrigação tributária, devem estar revestidos de liquidez e certeza.

**COMPENSAÇÃO. NATUREZA DO CRÉDITO COMPENSÁVEL.**

O crédito compensável nasce com o pagamento indevido ou a maior de tributo ou contribuição, em nada se relacionando com o regime de competência ou com a despesa contabilmente incorrida.

**COMPENSAÇÃO. TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES DE DIFERENTES ESPÉCIES**

A compensação de tributos ou contribuições de diferentes espécies ocorre em procedimento de ofício, quando requerida a restituição ou o ressarcimento, ou a requerimento do interessado, sujeitando-se à análise e autorização prévias da Secretaria da Receita Federal.

**COMPENSAÇÃO. CRÉDITO SUB JUDICE.**

A propositura de ação judicial não dá direito a crédito compensável, por ausência de liquidez e certeza, sendo indispensável a decisão judicial transitada em julgado.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000

Ementa: **ANÁLISE DE CONSTITUCIONALIDADE DE LEI. INCOMPETÊNCIA DE FORO.**

O foro administrativo-tributário não detém a competência para o julgamento de constitucionalidade de norma jurídica, uma vez que a própria Constituição a atribui ao Poder Judiciário.

**PEDIDO DE PERÍCIA.**

Considera-se não formulado o pedido de perícia que não apresente os motivos que o justifiquem, a formulação de quesitos e a qualificação do perito do sujeito passivo.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1999

Ementa: **COMPENSAÇÃO DE UM TERÇO DA COFINS.**

É defesa a compensação de um terço da Cofins com a CSLL quando aquela não foi efetivamente paga.

Lançamento Procedente”

Em face dessa decisão que manteve o posicionamento fiscal, a contribuinte interpôs **Recurso Voluntário**, informando preliminarmente que não teria juntado a efetivação do depósito ou prestação de garantia em valor correspondente à quantia mínima de 30% do débito, porque estaria discutindo a ilegalidade de sua exigência

no Mandado de Segurança n. 20013300024096-7, em trâmite perante a Justiça Federal de Salvador, e deduziu os mesmos argumentos relacionados em sua impugnação.

Ao recurso foi negado seguimento em 25.01.2002, por despacho do Sr. Delegado da **Delegacia da Receita Federal de Camaçari**, porque o contribuinte não teria apresentado prova administrativa do depósito recursal (Fl. 268), seguido de termo de perempção pela não apresentação de recurso contra esse ato decisório (Fl. 271), respectiva carta cobrança (Fl. 272), inscrição em dívida ativa do débito e novo despacho que manteve o procedimento, independentemente do resultado de ação judicial sobre a CSLL.

Em 01.08.2008 foi proferido **despacho** sobre o cancelamento da inscrição em dívida ativa e a remessa do processo ao antigo Conselho de Contribuintes por determinação judicial no Mandado de Segurança n. 2001.33.00.024096-7 (Fl. 361), que entendeu indevida a exigência de depósito recursal ou arrolamento de bens, como também consta no ofício da PGFN na Fl. 372.

O recurso voluntário do contribuinte foi então julgado e, por unanimidade de votos, foi-lhe negado provimento, em **acórdão** que considerou que a parte apenas repisou os argumentos de sua impugnação administrativa, sem qualquer insurgência contra a decisão recorrida, que por sua vez não mereceria reforma, sendo assim ementado:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 1998, 1999, 2000

COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO.

Os créditos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública, para ensejarem a compensação como forma de extinção da obrigação tributária, devem estar revestidos de liquidez e certeza. A propositura de ação judicial não dá direito a crédito compensável, por ausência de liquidez e certeza, sendo indispensável a decisão judicial transitada em julgado.

COMPENSAÇÃO DE UM TERÇO DA COFINS. É defesa a compensação de um terço da Cofins com a CSLL quando aquela não foi efetivamente paga. MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA À TAXA SELIC. ARTIGO 44, INCISO II, E 61 DA LEI 9.430/1996. Comprovada a falta de declaração e recolhimento dos tributos, correto a exigência mediante auto de infração aplicando-se a multa de ofício de 75%, incidindo, ainda, juros de mora à taxa Selic.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso nos termos do relatório e voto que passa a integrar o presente julgado. Ausentes os Conselheiros Carlos Pelá e Frederico Augusto Gomes de Alencar.

(assinado digitalmente)  
Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira Relator

(assinado digitalmente)  
Leonardo de Andrade Couto Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.”

A contribuinte apresentou **Recurso Especial** defendendo – unicamente – o suposto questionamento da matéria relativa à impossibilidade de cumulação das multas de ofício e isoalda pela falta de recolhimento de estimativas pelo acórdão recorrido ao manter as duas penalidades, na passagem em que as considera previstas no ordenamento, ao lado da apresentação de razões para o conhecimento da divergência com o acórdão paradigma n. 1103-00.360 e argumentos favoráveis a essa tese, no sentido de que ambas incidiriam sobre um mesmo fato.

As “demais” matérias objeto do acórdão recorrido (como se a cumulatividade de multas nele constasse) não foram mencionadas pelo Recurso Especial, tornando-se não recorridas.

O Recurso Especial foi recepcionado por **Despacho de Admissibilidade** que analisou, face à decisão recorrida, esse único acórdão paradigma apresentado considerando-o suficiente a demonstrar a divergência. Cientificada, a **Procuradoria da Fazenda Nacional** manifestou-se nos autos para informar que não apresentaria recurso, também não juntando aos autos contrarrazões.

Passa-se, então, à apreciação do recurso.

## **Voto**

Conselheira DANIELE SOUTO RODRIGUES AMADIO - Relatora

## PRELIMINARES

### *Tempestividade do Recurso Especial*

Anteriormente à análise do mérito, verificar-se-á a tempestividade do recurso e o preenchimento dos requisitos para o seu conhecimento.

A respeito do primeiro ponto, identifica-se que a contribuinte foi intimada do acórdão que julgou o recurso voluntário em 06.02.2013 (AR à e-fl. 403) e protocolizou Recurso Especial no dia 21.02.2013 (E-fl. 404), portanto, dentro do prazo de 15 dias definido pelo *caput* do artigo 68 do Regimento Interno do CARF, que assim dispõem:

“Art. 68. O recurso especial, da Fazenda Nacional ou do contribuinte, deverá ser formalizado em petição dirigida ao presidente da câmara à qual esteja vinculada a turma que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de 15 (quinze) dias contado da data da ciência da decisão.”

**Por essas razões, considera-se o Recurso Especial interposto pela SANSUY S.A. tempestivo.**

#### *Conhecimento do Recurso Especial*

O conhecimento do Recurso Especial condiciona-se ao preenchimento de requisitos enumerados pelo artigo 67 do Regimento Interno deste Conselho, que exigem analiticamente a demonstração, no prazo regulamentar do recurso de 15 dias, de (1) existência de interpretação divergente dada à legislação tributária por diferentes câmaras, turma de câmaras, turma especial ou a própria CSRF; (2) legislação interpretada de forma divergente; (3) prequestionamento da matéria, com indicação precisa das peças processuais; (4) duas decisões divergentes por matéria, sendo considerados apenas os dois primeiros paradigmas no caso de apresentação de um número maior, descartando-se os demais; (5) pontos específicos dos paradigmas que diverjam daqueles presentes no acórdão recorrido; além da (6) juntada de cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas, da publicação em que tenha sido divulgado ou de publicação de até 2 ementas, impressas diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União quando retirados da internet, podendo tais ementas, alternativamente, serem reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

Observa-se que a norma ainda determina a imprestabilidade do acórdão utilizado como paradigma que, na data da admissibilidade do recurso especial, contrarie (1) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (art. 103-A da Constituição Federal); (2) decisão judicial transitada em julgado (arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil; e (3) Súmula ou Resolução do Pleno do CARF.

Pois bem, voltando-se ao caso concreto, antes que se verifique a existência da demonstração da divergência apontada sobre a vedação à concomitância das multas de ofício e isolada, um ponto que se destaca e deve ser analisado é o seu **prequestionamento**.

Inferre-se que o referido tema em nenhuma peça do processo foi tratado pela contribuinte, sendo apenas suscitado no próprio Recurso Especial, em que esta se vale da manutenção de ambas as multas pelo colegiado *a quo* para se deduzir que na decisão recorrida então se considerou – subliminarmente – a possibilidade de cumulação das penalidades, sendo possível assim fazer seu cotejo com os paradigmas apresentados, para fins de demonstração da divergência exigida para o conhecimento do recurso.

Ocorre que, embora quando se posicione pelo cabimento da aplicação simultânea das penas o resultado seja o mesmo quanto à sua manutenção, não se pode presumir peremptoriamente que o julgador o tenha feito com base na tese defendida, sobretudo para efeitos de prequestionamento do tema para demonstração da divergência objeto do recurso especial, que deve regimentalmente ser feita de maneira analítica, inclusive com o apontamento das devidas peças processuais em que realizado.

No presente caso, compreende-se o esforço da Recorrente em utilizar essa inferência para configurar o acórdão recorrido como a peça em que presente o prequestionamento, mas não se consegue considerá-lo suficiente para tal fim.

O Recurso Especial possui natureza de recurso de revisão; revisa-se, até mesmo pelo espectro delimitado de seu efeito devolutivo, aquilo que já decidido na decisão *a quo*, especialmente numa busca pela formação da jurisprudência do Órgão, a partir da solução de divergência, sobre as teses levadas à sua apreciação. Tem o prequestionamento, portanto, função de trazer à Câmara Superior, em regra por meio da manifestação na decisão recorrida, os temas a serem debatidos.

Há entendimento inclusive que o qualifica somente se verificada a provocação da parte no processo, ainda que seja por meio da oposição de embargos declaratórios exclusivamente com esse fim, conforme artigo 1022 do novo Código de Processo Civil e Súmula 98 do Superior Tribunal de Justiça. Aqui, porém, a SANSUY S.A. não suscitou o tema em nenhuma peça processual e o colegiado *a quo*, naturalmente porque não provocado, manteve-se silente quanto à matéria em questão. A parte também não embargou, o que também demandaria algum esforço, afinal, como seria alegar omissão de algo não suscitado ou a obrigatoriedade de o julgador se manifestar particularmente sobre essa tese específica para configurar uma omissão interna à própria decisão?

Diferente seria se a parte tivesse levado o tema e o julgador *a quo* não houvesse se manifestado no acórdão recorrido. Ainda que fosse possível o levantamento da tese de que não estaria vinculado a se posicionar sobre todos os fundamentos colocados, nesse caso poderia se apontar a necessidade de apreciação de todos as questões centrais recorridas e também o cabimento dos embargos de declaração apenas para fins de prequestionamento, mesmo que não viesse a ter uma resposta positiva do colegiado.

É que aí se poderia defender o cabimento dos embargos para o chamado *prequestionamento ficto*, que não deixaria a parte ao talante do tribunal, na orientação do Superior Tribunal Federal (Súmula n. 536), chancelada pelo novo Código de Processo Civil em seu artigo 1025, que assim dispõe:

“Consideram-se incluídos no acórdão os elementos que o embargante suscitou, para fins de pré-questionamento, ainda que os embargos de declaração sejam inadmitidos ou rejeitados, caso o tribunal superior considere existentes erro, omissão, contradição ou obscuridade.”

Portanto, diante das linhas sobre a necessidade de provocação da parte e/ou de constar o tema prequestionado do acórdão recorrido, entende-se minimamente que a matéria deva ter sido apreciada para que se consiga comprovar a divergência entre tal decisão e os acórdão paradigmas, como exige o artigo 67 do Regimento Interno do CARF, mesmo que em decisão resultante da oposição de embargos de declaração, exceção aberta apenas no caso de prequestionamento ficto.

A verdade é que, na leitura feita do caso concreto, seja por qual dessas orientações se adotar, a matéria da impossibilidade de concomitância das multas de ofício e isolada não foi prequestionada no presente processo, não bastando a manutenção das duas penalidades pelo acórdão recorrido para se deduzir o acolhimento da tese para fins de prequestionamento.

Dando-se mais um passo, se a matéria objeto da divergência não se encontra presente na decisão recorrida, resta prejudicada a possibilidade de cotejo analítico entre esta e o acórdão apresentado como paradigma.

É verdade que a contribuinte envidou esforço no sentido de demonstrar tanto o prequestionamento da tese em questão, já iniciando seu recurso para dizer que este haveria ocorrido, como os trechos que supostamente tratariam do tema na decisão. Para tanto, recortou os poucos textos que fazem menção à simples aplicação de multa, como adiantado, sem qualquer referência à concomitância.

O primeiro deles, apontado pela recorrente para demonstrar a similitude fáctica dos casos, foi inclusive retirado do relatório dos fatos da decisão da DRJ, tomado emprestado como relatório do acórdão recorrido. Segue transcrito:

“O processo trata de lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) referente aos anos calendáriode 1998, 1999 e 2000 e multa cobrada isoladamente sobre o valor da contribuição calculada por estimativa não recolhidos meses de setembro a dezembro de 1998; janeiro e setembro a dezembro de 1999; e agosto a novembro de 2000.”

Além deste, que nada diz sobre a tese da cumulatividade de multas, a não ser indicar a aplicação da isolada no auto de infração, o outro excerto utilizado no cotejo analítico, como reconhecido pela própria recorrente, que o chama de “singelo fundamento” (E-fl. 411), se limita a afirmar que a exigência das duas penalidades estão de acordo com a legislação e foram fundamentadas no auto de infração. Leia-se a passagem do Recurso Especial, antes de concluir que assim estaria demonstrada a divergência:

*“Realmente, as soluções dadas pelos julgados ora confrontados à matéria foram diametralmente opostas. De um lado o v. Acórdão recorrido entendeu pela manutenção das multas aplicadas, sob o singelo fundamento de que **tais exigências estão de acordo com a legislação, e foram fundamentas no auto de infração**”*. (grifos do original)

Se olhado no seu contexto, o trecho citado ainda se refere exclusivamente à multa de ofício. Veja-se (E-fl, 395):

“(…)

A contribuinte alega, ainda, que a exigência da multa de ofício 75% e dos juros de mora a taxa Selic são confiscatórios.

Todavia, tais exigências estão de acordo com a legislação, e foram fundamentadas no auto de infração.”

A apuração de infrações em auditoria fiscal é condição suficiente para ensejar a exigência dos tributos mediante lavratura do auto de infração e, por conseguinte, aplicar a multa de ofício de 75% nos termos do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996. Essa multa é devida quando houver lançamento de ofício, caso dos autos.

(…)”

Nesse sentido, até se compreende que a contribuinte buscou fazer um cotejo analítico entre a decisão recorrida e o único paradigma apresentado, acórdão n. 1103-00.360, e que este se prestaria como tal – porque trata, sim, favoravelmente, da impossibilidade de cumulação das multas de ofício e isolada.

Ocorre que aquela decisão não se manifestou positiva e expressamente sobre a possibilidade de cumulação das penalidades e não se entende que se possa fazer tal inferência, não só para fins de prequestionamento, como também de cotejo da decisão recorrida com o paradigma para a demonstração de divergência.

Processo nº 13502.000444/2001-25  
Acórdão n.º **9101-002.865**

**CSRF-T1**  
Fl. 556

---

**Assim sendo, diante da ausência do preenchimento dos requisitos formais previstos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, VOTA-SE POR NÃO CONHECER do Recurso Especial da contribuinte.**

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio