



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

**Processo n°** 19515.003120/2006-91  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-002.537 – 1ª Turma  
**Sessão de** 20 de janeiro de 2017  
**Matéria** PENALIDADES - MULTA ISOLADA - LANÇAMENTO DEPOIS DO FINAL DO EXERCÍCIO  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BANCO CITIBANK S.A. - incorporadora de FNC COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2002

RECURSO ESPECIAL. FALTA DE SIMILITUDE FÁTICA. ART. 67, §8º, DO RICARF

Não é conhecido recurso especial interposto contra acórdão recorrido que não guarda similitude fática com os acórdãos paradigmas, como exigido pelo artigo 67, § 8º, do RICARF atual (Portaria MF nº 343/2015) e pelo RICARF anterior (Portaria MF nº 256/2009).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de impedimento dos Conselheiros representantes da Fazenda Nacional. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra. A declaração por escrito, dos conselheiros fazendários, manifestando-se pelo não impedimento e suas razões, será anexada aos autos. Por maioria de votos, acordam em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo (relatora), André Mendes de Moura e Marcos Aurélio Pereira Valadão, que conheceram do recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Cristiane Silva Costa.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Relatora

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal De Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

## Relatório

A FAZENDA NACIONAL recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial de e-fls. 618/636, contra o Acórdão nº 1201-00.587, proferido pela 1ª Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF, que, por unanimidade de votos, negou provimento ao Recurso de Ofício interposto pela DRJ em São Paulo/SPOI e, por maioria de votos, deu provimento ao Recurso Voluntário interposto pela pessoa jurídica FNC COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA., incorporada por BANCO CITIBANK S.A., para exonerar a exigência de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL, do ano-calendário 2002. Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2002*

*RECURSO DE OFÍCIO. DECISÃO DA DRJ QUE EXTINGUIU A EXIGÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA EM RAZÃO DE COMPENSAÇÕES.*

*Não cabe a aplicação de multa isolada sobre estimativas quitadas mediante compensação reconhecida em procedimento próprio, ainda que não declaradas em DCTF.*

*Recurso de ofício conhecido e não provido.*

*RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA QUANDO O CONTRIBUINTE APURA SALDO NEGATIVO DE IRPJ E CSLL NO FIM DO ANO CALENDÁRIO APÓS O AJUSTE.*

*Improcede a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a empresa apura saldo negativo de IRPJ e CSLL em sua escrita fiscal ao final do exercício.*

*JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO*

*As redações do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 e do artigo 161 do CTN permitem inferir que o termo crédito nele referido não engloba o tributo e a multa de ofício, mas apenas o tributo. Sem previsão legal, não pode a multa de ofício ser corrigida pelos juros Selic.*

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

*Ano-calendário: 2002*

*Considerando que a CSLL foi cobrada pela fiscalização sob os mesmos fundamentos, os fundamentos trazidos quanto ao IRPJ são aplicados à CSLL.*

*Recurso voluntário conhecido e provido.*

O processo foi encaminhado à PGFN em 24/10/2011, como demonstra o despacho de encaminhamento à fl. 617 do volume 3 digitalizado. De acordo com o disposto no art. 7º, §§ 3º e 5º, da Portaria MF nº 527, de 2010, a intimação presumida da Fazenda Nacional ocorreu em 23/11/2011. Em 25/11/2011 a PFN aviou o Recurso Especial de e-fls. 618/636, como comprova o despacho de encaminhamento à e-fl. 637, afirmando que o Acórdão nº 1201-00.587 diverge de outros julgados do CARF e/ou do Conselho de Contribuintes, relativamente às seguintes questões:

(i) possibilidade de exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, quando o contribuinte apura saldo negativo de IRPJ e CSLL ao final do ano-calendário. Para este tema indicou, como paradigmas, o Acórdão nº 1802-00.205 e o Acórdão nº 108-06.571, que veicularam as seguintes ementas sobre a questão:

Acórdão nº 1802-00.205

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2002*

*[...]*

*MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS - CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO ANO.*

*Não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido). Por isso, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Além disso, não há no Direito Tributário algo semelhante ao Princípio da Consumção (Absorção) do Direito Penal, o que também afasta os argumentos sobre a concomitância de multas.*

Acórdão nº 108-06.571

*IRPJ - ESTIMATIVA - FALTA DE RECOLHIMENTO - MULTA ISOLADA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA EM FACE DO PREJUÍZO - INOCORRÊNCIA - O art. 44, I, § 1º, IV, da Lei 9430/96 prevê expressamente a hipótese de incidência da multa isolada quando a empresa, sujeita ao recolhimento por estimativa, deixar de fazê-lo, ainda que tenha ao final do período base anual apurado prejuízo. Portanto, a apuração de prejuízo ou a entrega da Declaração com prejuízo não corresponde à denúncia espontânea do art. 138 do CTN, que estabelece a*

*exclusão da responsabilidade da infração se esta for denunciada com o recolhimento do tributo, o que não ocorreu.*

(ii) incidência de juros moratórios, calculados à taxa SELIC, sobre a multa aplicada em lançamento de ofício. Para este tema indicou como paradigmas o Acórdão nº CSRF/9101-00.539, e o Acórdão nº CSRF/04-00.651, que tem as seguintes ementas:

Acórdão nº CSRF/9101-00.539

*Assunto: Juros Sobre Multa de Offício*

*Exercício: 1996 a 1998*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.*

Acórdão nº CSRF/04-00.651

*JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.*

Aduz, no mérito, que as pessoas jurídicas optantes pelo lucro real anual ficam obrigadas, pelo art. 2º da Lei nº 9.430/96, ao pagamento do IRPJ e da CSLL, apurados mensalmente com base na estimativa e, em caso de inadimplemento dessa obrigação tributária, a mesma Lei estipulou, no artigo 44, § 1º, inciso IV, a multa de ofício exigida isoladamente.

Observa que o legislador usou a expressão "ainda", significando que a multa isolada é exigida tanto na hipótese de apuração de lucro real e base de cálculo positiva da CSLL, como no caso da apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, não restringindo a aplicação da multa ao lançamento efetuado antes do término do ano-calendário.

Afirma que a multa isolada prevista no artigo 44, par. 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996 - atual art. 44, II, b, da mesma Lei, na redação dada pela Lei nº 11.488/07 - decorreria do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês-calendário, independentemente de se apurar ou não resultado anual tributável, sendo cabível mesmo após o encerramento do ano-calendário e nada teria a ver com a multa devida pela falta de recolhimento do tributo apurado com base no lucro real anual ou trimestral.

Aponta que a câmara *a quo* criou nova hipótese de dispensa da multa isolada, não prevista na legislação, o que não pode ser admitido, impondo-se, por conseguinte, a reforma do julgado.

Quanto ao tema da incidência de juros sobre a multa advoga que não se pode dar interpretação literal do dispositivo legal - art. 61, da Lei nº 9.430/96, por duas razões: (i) não haveria respaldo legal para uma interpretação supostamente literal do art. 61 da Lei nº

9.430, de 1996, limitadora da incidência de juros de mora ao valor de tributos e contribuições ao mesmo tempo que exclua a sua incidência sobre a multa de ofício, manobra essa que suprime indevidamente a expressão "decorrente de tributos e contribuições". E afirma que [...] *literal por literal, é de prevalecer a interpretação que considera a incidência de juros moratórios sobre os tributos e quantias decorrentes, a exemplo da multa de ofício. (Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições...)*; (ii) lembrar das finalidades da lei para alcançar a efetiva compreensão do comando legal. Assim, uma interpretação pautada na finalidade do dispositivo legal ressaltaria sobremaneira a necessidade de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, sendo necessário dizer que as multas encerram em si duas finalidades precípuas - uma **finalidade punitiva**, em razão da prática de uma conduta reprovada pelo ordenamento jurídico e uma **finalidade educativa**, na medida em que o contribuinte transgressor, bem como os demais contribuintes, serão compelidos a não repetir tal conduta juridicamente indesejada.

Ressalta que, não adimplida a obrigação tributária no prazo legal, nasce para o contribuinte o dever de pagar o valor do tributo e mais a multa por sua mora e, por ocasião de posterior lançamento, a multa de ofício correspondente passa a integrar aquele valor, aquele todo composto do tributo e da multa de mora, devido pelo contribuinte. A partir do lançamento, a tributo e multa de ofício passam a ser devidos pelo contribuinte, e esse valor será uniformemente corrigido de acordo com a legislação, não havendo possibilidade para a segregação das formas de correção desse montante total.

Colaciona jurisprudência judicial e administrativa favorável à sua tese. Invoca a Súmula CARF nº 4, que dispõe sobre juros Selic, lembrando sua observância obrigatória pelo julgador.

Pede, ao final, pelo conhecimento e o provimento do recurso de forma a reformar o acórdão recorrido, restaurando a exigência da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas e para manter a aplicação dos juros sobre a multa de ofício.

Pelo despacho de e-fls. 641/647, o Recurso Especial da PFN foi admitido pelo Presidente da Segunda Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF.

Cientificada, a interessada apresentou Contrarrazões ao Recurso Especial (e-fls. 659/686). Aduz, preliminarmente, que não deve ser conhecido o REsp da PFN, porque o primeiro paradigma indicado para o primeiro tema trataria de situação fática e de legislação diversa daquelas analisadas pelo recorrido. E, também, porque a recorrente não teria indicado, no REsp, os pontos divergentes entre os paradigmas e o recorrido.

No mérito defende ser impossível a exigência de multa isolada, aplicada após o final do ano-calendário, quando não foi apurado imposto ou contribuição a pagar, mormente no seu caso, em que apurou saldo negativo de IRPJ de R\$ 39.000.212,42 e saldo negativo de CSLL de R\$ 1.965.880,40.

Afirma que a DRJ em São Paulo/SPOI já havia assentado entendimento nesse sentido, quando decidiu exonerar as exigências de IRPJ e de CSLL apurados pela auditoria fiscal como devidos no final do período de apuração, considerando ser desnecessária a discussão a respeito da incidência da multa isolada além da multa incidente sobre o tributo devido ao final do período em função das estimativas não recolhidas.

Aponta que o inciso IV, § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, vigente à época dos fatos geradores autuados, sujeitava o contribuinte ao pagamento da multa isolada pela ausência de recolhimentos de estimativa de IRPJ e CSLL, de um provável tributo que viesse a ser devido ao final do ano-calendário. Cita jurisprudência administrativa.

Deduz que o não cabimento da multa isolada após o final do período de apuração ficou mais evidente com a alteração legislativa perpetrada no art. 44, da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 11.488/07, que introduziu penalidade nova, anteriormente não prevista na redação original, e que não pode retroagir para alcançar fatos geradores ocorridos antes de sua vigência.

No que toca ao juro sobre multa, afirma que, diante da exoneração feita pela DRJ em São Paulo/SPOI, não ofereceu qualquer argumento de defesa, no recurso voluntário, a respeito da matéria, lembrando que o relator do voto condutor do acórdão recorrido, somente teria se manifestado a respeito do tema, a título de opinião pessoal, ressalvando que a apreciação da matéria restou prejudicada diante do cancelamento integral do auto de infração.

Entende que na hipótese de que se conheça e se dê provimento ao apelo da PFN, devem os autos retornar ao colegiado *a quo*, para que este se pronuncie sobre os demais argumentos de defesa deduzidos no Recurso Voluntário, que não foram apreciados diante da exoneração das exigências, e que se referem às seguintes questões:

(i) operou-se, com a superveniência da Lei nº 11.488/07, verdadeira introdução de penalidade nova anteriormente não prevista, e que, portanto, não pode retroagir para alcançar fatos ocorridos antes do início de sua vigência;

(ii) que sequer ocorreu o recolhimento a menor indicado pela fiscalização já que todos os valores apontados foram de fato pagos mediante compensação;

(iii) quanto à estimativa de IRPJ do mês de novembro/2002, a necessidade de, quando menos, sobrestar o presente feito até o julgamento final do processo nº 10880.939473/2009-31, em que se discute a homologação do pagamento mediante compensação daquela estimativa, tendo em vista a relação de prejudicialidade e dependência entre os processos, ou de se suspender a multa isolada até o julgamento final daquele processo;

(iv) a confirmação da compensação das estimativas de CSLL dos meses de janeiro, maio, junho e julho/2002.

Ao final pede pelo não conhecimento e não provimento do apelo da PFN, ou, em caso de acolhimento, sejam os autos remetidos ao colegiado *a quo* para que se manifeste a respeito das matérias não apreciadas.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora

### 1 Preliminarmente.

#### 1.1 ARGUIÇÃO DE IMPEDIMENTO

Em razão da arguição de impedimento aduzida pelo patrono da contribuinte por ocasião da sustentação oral ocorrida na sessão de julgamento realizada no dia 20 de janeiro de 2017, ao argumento de que nós, Conselheiros representantes da Fazenda Nacional, estaríamos impedidos de atuar no presente julgamento, faz-se necessário juntar-se aos autos a presente manifestação, nos termos do art. 44 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, haja vista que não reconheço tal impedimento.

A arguição foi motivada pela publicação da Medida Provisória nº 765, de 29 de dezembro de 2015, cujo art. 5º prevê um Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, com o objetivo de incrementar a produtividade nas áreas de atuação dos ocupantes dos cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e de Analista-Tributário da Receita Federal do Brasil, nos seguintes termos:

*Art. 5º Ficam instituídos o Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil e o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, com o objetivo de incrementar a produtividade nas áreas de atuação dos ocupantes dos cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e de Analista-Tributário da Receita Federal do Brasil.*

*§ 1º O Programa de que trata o caput será gerido pelo Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil, composto por representantes do Ministério da Fazenda, do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e da Casa Civil da Presidência da República, nos termos a serem definidos em ato do Poder Executivo federal.*

*§ 2º O valor global do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira será definido pelo Índice de Eficiência Institucional, mensurado por meio de indicadores de desempenho e metas estabelecidos nos objetivos ou no planejamento estratégico da Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

*§ 3º Ato do Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil será editado até 1º de março de 2017, o qual estabelecerá a forma de gestão do programa e a metodologia para a mensuração da produtividade global da Secretaria da Receita Federal do Brasil e fixará o Índice de Eficiência Institucional.*

*§ 4º A base de cálculo do valor global do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira será*

*composta pelo valor total arrecadado pelas seguintes fontes integrantes do Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização - FUNDAF, instituído pelo [Decreto-Lei nº 1.437, de 17 de dezembro de 1975](#):*

*I - arrecadação de multas tributárias e aduaneiras incidentes sobre a receita de impostos, de taxas e de contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil a que se refere o [art. 4º da Lei nº 7.711, de 22 de dezembro de 1988](#), inclusive por descumprimento de obrigações acessórias; e*

*II - recursos advindos da alienação de bens apreendidos a que se refere o [inciso I do § 5º do art. 29 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976](#).*

*§ 5º O valor global do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira a ser distribuído aos beneficiários do Programa corresponde à multiplicação da base de cálculo do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira pelo Índice de Eficiência Institucional.*

*§ 6º O valor global do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira não poderá ultrapassar o valor da base de cálculo de que trata o § 4º.*

Em apertada síntese, foi alegado que, em decorrência do §4º do supracitado artigo prever que o bônus possui como base de cálculo, além do produto da alienação de bens objeto de pena de perdimento, o valor da arrecadação das multas tributárias e aduaneiras incidentes sobre a receita de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e aquelas exigidas em virtude do descumprimento de obrigações acessórias, e considerando que o CARF é o órgão competente para o julgamento de recursos versando sobre as multas que servirão como base de cálculo para o bônus, os resultados dos seus julgamentos deveriam repercutir no valor a ser pago aos Auditores-Fiscais e Analistas-Tributários, o que caracterizaria interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, fato que, por sua vez, impediria os Conselheiros representantes da Fazenda Nacional de atuarem no julgamento de recursos, nos termos do art. 42 do Anexo II do RICARF, ora colacionado:

*Art. 42. O conselheiro estará impedido de atuar no julgamento de recurso, em cujo processo tenha:*

*I - atuado como autoridade lançadora ou praticado ato decisório monocrático;*

*II - interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto; e*

*III - como parte, cônjuge, companheiro, parente consanguíneo ou afim até o 3º (terceiro) grau.*

*§ 1º Para efeitos do disposto no inciso II do caput, considera-se existir interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, nos casos em que o conselheiro representante dos contribuintes preste ou tenha prestado consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil ou perceba remuneração do interessado, ou empresa do mesmo grupo econômico, sob qualquer título, no período compreendido entre o primeiro dia do fato gerador objeto do processo administrativo fiscal até a data da sessão em que for concluído o julgamento do recurso.*

*§ 2º As vedações de que trata o § 1º também são aplicáveis ao caso de conselheiro que faça ou tenha feito parte como empregado, sócio ou prestador de serviço, de escritório de advocacia que preste consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil ao interessado, bem como tenha atuado como seu advogado, nos últimos cinco anos. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)*

*§ 3º O conselheiro estará impedido de atuar como relator em recurso de ofício, voluntário ou recurso especial em que tenha atuado, na decisão recorrida, como relator ou redator relativamente à matéria objeto do recurso.*

*§ 4º O impedimento previsto no inciso III do caput aplica-se também aos casos em que o conselheiro possua cônjuge, companheiro, parente consanguíneo ou afim até o 2º (segundo) grau que trabalhem ou sejam sócios do sujeito passivo ou que atuem no escritório do patrono do sujeito passivo, como sócio, empregado, colaborador ou associado. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)*

Ocorre que tal dispositivo só tem aplicação para os Conselheiros representantes dos Contribuintes, consoante o disposto no seu §1º. E, consoante a doutrina processual civil, as hipóteses de impedimento são objetivas, definidas a partir da presunção absoluta de parcialidade do julgador, de modo que se a hipótese não está prevista no diploma regulador do processo, não é possível constituí-la a partir de uma interpretação extensiva da norma.

De toda a sorte, há uma razão para a hipótese regimental não alcançar os Conselheiros representantes da Fazenda Nacional. Essa diferença de tratamento reside nas conseqüências advindas da não observância ao próprio dispositivo.

É que, para os Conselheiros representantes dos Contribuintes, nos termos do art. 45, inciso I, do Anexo II do RICARF, configurado o impedimento, se o Conselheiro argüido assim não se reconhecer, fica caracterizada hipótese de descumprimento ao Regimento Interno, configurando hipótese de perda de mandato.

No entanto, para os Conselheiros representantes da Fazenda Nacional, o descumprimento acarreta ato de improbidade administrativa, nos termos dos incisos I e VIII do art. 9º da Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992, punível com a demissão, nos termos do art. 132 da Lei nº 8.112, de 1990.

Nesse sentido, o Presidente do CARF, no âmbito das atribuições de exarar atos administrativos complementares ao Regimento Interno, nos termos do art. 3º, incisos IV, XI e §2º do Anexo I, bem como os incisos IV e XIII do art. 20 do Anexo II, todos do RICARF, editou a Portaria CARF nº 1, de 2017, ora transcrita:

*O PRESIDENTE DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, no uso das atribuições que lhe conferem os incisos IV, XI e § 2º do art. 3º do Anexo I, bem como os incisos IV e XIII do art. 20 do Anexo II, todos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, em face de questionamentos suscitados por Conselheiros*

*representantes da Fazenda Nacional diante do disposto no art. 5º da Medida Provisória nº 765, de 29 de dezembro de 2016,*

*DECLARA:*

*Art. 1º A hipótese de impedimento prevista no inciso II do art. 42 do Anexo II do RICARF aplica-se exclusivamente aos conselheiros da representação dos contribuintes dada a especificidade de que trata o § 1º do mesmo dispositivo.*

*§ 1º O interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, ocorre nos casos em que o conselheiro da representação dos contribuintes, em relação ao interessado ou empresa do mesmo grupo econômico:*

*I - preste ou tenha prestado consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil; ou*

*II - perceba remuneração, sob qualquer título, no período compreendido entre o primeiro dia do fato gerador objeto do processo administrativo fiscal até a data da sessão em que for concluído o julgamento do recurso.*

*§ 2º Eventual enquadramento de conselheiro da representação da Fazenda Nacional nos casos de que trata este artigo tipificará improbidade administrativa nos termos dos incisos I e VIII do art. 9º da Lei nº 8.429, de 02 de junho de 1992.*

*Art. 2º Há impedimento do conselheiro da representação da Fazenda Nacional:*

*I - na hipótese em que tenha atuado como autoridade lançadora, ou praticado ato decisório monocrático, nos termos do inciso I do art. 42 do Anexo II do RICARF;*

*II - quando o interesse for presumido pelo vínculo de parentesco ou de afinidade, nos termos do inciso III do mesmo artigo; e*

*III - na qualidade de relator, quando tiver atuado na condição de relator ou redator em decisão anterior.*

*Art. 3º Esta Portaria será publicada no Boletim de Serviço do CARF.*

*CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO*

Com efeito, o Regimento anterior ao atual, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, vigente ao tempo em que advogados podiam atuar como Conselheiros representantes dos Contribuintes, concomitantemente com a prática da advocacia, já dispunha:

*Art. 42. O conselheiro estará impedido de atuar no julgamento de recurso, em cujo processo tenha:*

*I - atuado como autoridade lançadora ou praticado ato decisório monocrático;*

*II - interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto;*

*III - como parte, cônjuge, companheiro, parentes consanguíneos ou afins até o terceiro grau;*

*IV - participado do julgamento em primeira instância.*

*Parágrafo único. Para os efeitos do inciso II, considera-se existir interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, nos casos em que o conselheiro representante dos contribuintes:*

*I - preste consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil ao interessado, ou dele perceba remuneração sob qualquer título, no período da instauração do processo administrativo fiscal e até a data da sessão em que for concluído o julgamento do recurso; e*

*II - atue como advogado, firmando petições, em ação judicial cujo objeto, matéria, ou pedido seja idêntico ao do recurso em julgamento.*

Ou seja, mesmo quando o Regimento não obrigava os representantes dos Contribuintes a se licenciar da Ordem dos Advogados do Brasil, o dispositivo já era direcionado aos Conselheiros representantes dos Contribuintes.

Situação diferente ocorria em Regimentos anteriores, em que a redação do dispositivo que tratava do impedimento trazia em seu bojo, a título de parágrafo, uma complementação ao caput, usando a expressão “considera-se também”. A título exemplificativo, transcreve-se o que constava da Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007:

*Art. 15. O conselheiro estará impedido de participar do julgamento de recurso, em cujo processo tenha:*

*I - atuado como autoridade lançadora ou praticado ato decisório monocrático;*

*II - interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto; e*

*III - cônjuge, companheiro ou parentes, consangüíneos ou afins, até o terceiro grau, como parte, , ou como advogado da parte.*

*§ 1º Para os efeitos deste artigo, **considera-se também existir** interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, nos casos em que o conselheiro:*

*I - percebe ou percebeu remuneração do recorrente, de advogado, de sociedade de advogados, de consultoria ou assessoria que lhe preste assistência jurídica e/ou contábil, em caráter eventual ou permanente, qualquer que seja a razão ou o título da percepção, no período que medeia o início da ação fiscal e a data da sessão em que for concluído o julgamento do recurso;*

*II - figure como representante ou mandatário, legal ou convencional, em ação judicial que tenha por fundamento ou pedido, no todo ou em parte, a mesma matéria que seja objeto do recurso em julgamento.*

*§ 2º O conselheiro representante da Fazenda Nacional estará impedido de atuar como relator em recurso no Conselho de Contribuintes quando tiver atuado como relator em instância inferior. (Negritamos)*

É importante destacar, ainda, que ao Processo Administrativo Fiscal aplica-se o Decreto nº 70.235, de 1972 e, somente em caráter subsidiário, a Lei nº 9.784, de 1999, cujo art. 69 traz disposição expressa nesse sentido: "Os processos administrativos específicos

*continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.*" E o Decreto nº 70.235, de 1972, remete ao Regimento Interno do CARF, a disciplina do seu julgamento, nos termos do art. 37, *verbis*:

*Art. 37. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno.*

Todavia, ainda que se entenda ser possível interpretação diversa aquela conferida por meio da Portaria CARF nº1, de 2017, é oportuno esclarecer que o bônus de eficiência, tal como regulamentado por meio da Portaria RFB nº 31, de 18 de janeiro de 2017, ainda que precariamente, posto que será submetido ao Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil, composto por representantes do Ministério da Fazenda, do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e da Casa Civil da Presidência da República, somente será devido se a Secretaria da Receita Federal do Brasil atingir as metas constantes do Anexo II.

Para tanto, será necessário que os indicadores de 1 a 8, que não são atrelados à arrecadação, sejam positivos. Consoante a fórmula trazida no §2º do art. 2º, a arrecadação somente influenciará o fator de multiplicação F (Indicador 9), o qual, por sua vez, será multiplicado pela somatório de todos os demais indicadores, de onde se conclui que, se a soma não for positiva, ou, em outras palavras, se os demais indicadores de eficiência e produtividade não foram atingidos, o indicador representativo da arrecadação será multiplicado por “zero”, resultando, por conseguinte, em um bônus igual a zero.

Entretanto, ainda que todos esses argumentos até então aduzidos estivessem superados, considera-se oportuno registrar que, na condição de julgadora representante da Fazenda Nacional, entendo não estar impedida porque sempre me vi julgando de acordo com o melhor direito, pautado na imparcialidade que a própria condição de julgador me impõe.

Nesse sentido, e com a devida vênia aos que aduziram o tal impedimento, entendo ser necessário colocar e analisar os cenários possíveis decorrentes da presente problemática.

Pois bem, para levantamento desses cenários possíveis, devemos considerar que:

- (a) a multa lançada pode ser (i) indevida ou (ii) devida e
- (b) no julgamento, essa multa pode ser (i) mantida ou (ii) cancelada.

Dessa forma, por análise combinatória, concluo que os cenários possíveis são:

- I. multa indevida mantida;
- II. multa indevida cancelada;
- III. multa devida mantida; e
- IV. multa devida cancelada.

A seguir, analiso em separado cada um desses quatro possíveis cenários.

O **primeiro cenário, de multa indevida mantida**, é justamente aquele que aparentemente tem apelo. Poder-se-ia pensar que o conselheiro julgaria como devida uma multa indevida para aumentar a base de cálculo do bônus e, assim, aumentar sua parcela no bônus futuramente devido.

Entretanto, esse pensamento é equivocado porque não considera dois pontos essenciais:

- a verdadeira natureza do julgamento administrativo, uma revisão de legalidade do lançamento, que é facultativa e sujeita à palavra final do Poder Judiciário; e
- que a base de cálculo do bônus de eficiência não é a multa mantida administrativamente, mas sim a multa efetivamente devida, aceita, conformada e recolhida.

Na verdade, todo crédito tributário mantido no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, antes de ser recolhido, pode ser questionado no Poder Judiciário, em ação própria ou em sede de embargos à execução. E o Poder Judiciário é que tem a palavra final, é ele quem diz se a multa era efetivamente devida ou indevida. A palavra do Poder Judiciário é superior ao julgamento administrativo, podendo reformá-lo e, inclusive, dentro das regras legais e regimentais, vincular todos os julgamentos administrativos futuros.

Nesse caso, se o Poder Judiciário efetivamente decidir que uma multa mantida no âmbito do Processo Administrativo Fiscal era indevida, não haverá qualquer possibilidade de seu valor influenciar a base de cálculo do bônus de eficiência. Ao contrário, essa situação ensejaria ônus da sucumbência. E o mais importante, esse diálogo com o Poder Judiciário sinaliza o critério a ser utilizado administrativamente em situações equivalentes.

Portanto, como a multa administrativamente mantida e considerada indevida pelo Poder Judiciário não é a multa efetivamente recolhida, fica aqui afastada para esse primeiro cenário, a alegação de interesse indireto e, conseqüentemente, de impedimento do conselheiro fazendário.

Passamos agora à análise do **segundo cenário, de multa indevida cancelada**. Ora, uma multa indevida e cancelada no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, por óbvio não aumentaria a base de cálculo do Bônus de Produtividade, o que afasta também nesse cenário qualquer possibilidade de impedimento.

O **terceiro cenário, de multa devida mantida**, é o que a sociedade espera da atuação do Estado, das autoridades tributárias e de todos os julgadores administrativos, sejam eles representantes da Fazenda Nacional, sejam eles representantes dos contribuintes: a aplicação correta da legislação.

Todavia, nessa situação, para o caso de o sujeito passivo entender que a multa seria por acaso indevida, caberia a discussão junto ao Poder Judiciário, o que torna aqui aplicáveis todas as explicações já apresentadas para o primeiro cenário. Portanto, também não se pode alegar que, nesse cenário, falar-se-ia de parcialidade e conseqüentemente de impedimento.

Por fim, o **quarto cenário, de multa devida cancelada**, é o cenário que toda a sociedade quer evitar. Uma multa que pudesse ser considerada devida pelo Poder Judiciário, em face da legislação, e que fosse, entretanto, cancelada no âmbito administrativo caracteriza

crédito tributário teoricamente devido, porém definitivamente perdido, porque, nesse caso, a decisão administrativa (ainda que equivocada) é definitiva, por não ter a União legitimidade para recorrer ao Poder Judiciário contra decisão administrativa, salvo que seja provada má-fé, por corrupção.

Esse cenário, sim, é desencorajado pelo bônus de eficiência.

Mas esse cenário é ilegal, além de não interessar à sociedade e, conseqüentemente, ao Estado, aos bons contribuintes ou até mesmo aos conselheiros. Na verdade, esse cenário somente interessaria ao sonegador e àqueles que viessem a lucrar com a sonegação perpetrada. Aliás, situações relacionadas a esse cenário foram apontadas - pelo que se depreende do que foi publicado na imprensa ao longo dos anos de 2015 e 2016 - na chamada operação "Zelotes".

Ora, não se pode dizer que um mecanismo que inibe o erro e a corrupção venha a ser motivo de impedimento de atuação do conselheiro.

Portanto, afasta-se aqui, para esse cenário, também, a possibilidade de impedimento.

Enfim, para todos os cenários possíveis:

- a multa é devida ou indevida em face da legislação e não da vontade do conselheiro; e
- independentemente de sua vontade, nenhuma multa que o interessado considere indevida será recolhida sem que a ele seja assegurada a possibilidade de discussão junto ao Poder Judiciário.

Pelo que se encontra exposto acima, resta claro que não há interesse do conselheiro, seja direto ou indireto, na multa por ele julgada.

Confirmando a conclusão acima, cabe olhar mais uma vez para o passado e perquirir como aqueles que nos antecederam analisaram a situação sobre a qual agora nos debruçamos. Isso porque a presente situação é ontologicamente idêntica àquela que vigeu por mais de uma década nos Conselhos de Contribuintes, entre o início de 1989 e meados de 1999, quando a remuneração dos então Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional era composta pela RAV - Remuneração Adicional Variável.

A RAV, instituída pela Lei nº 7.711, de 1988, era calculada sobre o produto da arrecadação de multas em função da eficiência individual e plural da atividade fiscal. O valor dessa RAV foi limitado, inicialmente, ao valor do soldo do Almirante de Esquadra e, posteriormente, a 8 (oito) vezes o valor máximo do vencimento do Auditor-Fiscal e o valor da RAV devida aos conselheiros era o valor médio devido aos demais Auditores-Fiscais.

Ora, em tudo a RAV se assemelhava ao atual Bônus de Eficiência:

- a base era a mesma (produto de multas arrecadadas);
- o critério era o mesmo (eficiência da atividade fiscal);

- os limites eram equivalentes, valores máximos de soldos ou vencimentos (atualmente o limite é o vencimento de Ministro do Supremo Tribunal Federal); e
- o Regimento Interno vigente à época tinha dispositivo de impedimento equivalente.

Entretanto, durante todo o período da RAV, nunca foi sequer apontado um caso concreto de parcialidade por interesse direto ou indireto, nem discutido o impedimento dos conselheiros representantes da Fazenda Nacional, em função dessa remuneração. No entendimento deste conselheiro, a inexistência desse questionamento se deve ao fato de os que nos antecederam terem feito a análise de cenários aqui apresentados e visualizado a inocorrência de interesse direto ou indireto dos conselheiros na multa em julgamento.

Mais do que isso, não há registro, durante esse período, de aumento de multas indevidas mantidas administrativamente.

Portanto, a história confirma a análise aqui realizada e corrobora a inexistência de qualquer interesse direto ou indireto do conselheiro fazendário na multa em julgamento.

Aliás, se fosse possível inferir tal interesse, caberia arguir impedimento em qualquer julgamento acerca de exigências de crédito tributário promovido por funcionários públicos, quer em sede de processo administrativo ou judicial, vez que os tributos arrecadados são a principal fonte de recursos a assegurar a remuneração dos servidores públicos.

Ainda, a título de reforço, cumpre fazer referência a outros tribunais administrativos que, em 22 Estados Membros da Federação, também remuneram seus agentes com base na eficiência da fiscalização e arrecadação tributárias, sem que isso implique impedimento para o julgamento administrativo dos lançamentos de ofício.

Nesse sentido, convém trazer à tona o modelo do Estado de Pernambuco, onde se tem um Tribunal Administrativo autônomo, composto por julgadores concursados especificamente para tal fim, ou seja, sequer há paridade nos termos do CARF e, a despeito disso, não há diferença entre Auditor-Fiscal e Julgador, pois ambos os cargos recebem, entre outros valores, um bônus de 30% da arrecadação de multas (dividido por todos os auditores e julgadores, incluindo aposentadorias e pensões).

Por esses motivos não me declaro impedida.

## 1.2 ADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL

Tendo em vista que a interessada, em sede de Contrarrazões, afirma que o Recurso Especial da PFN não deve ser admitido por inobservância dos requisitos regimentais, inicio por apreciar a sua admissibilidade.

O processo foi encaminhado à PGFN em 24/10/2011, segunda-feira (despacho de encaminhamento à e-fl. 617). De acordo com o disposto no art. 7º, §§ 3º e 5º, da Portaria MF nº 527, de 2010, a intimação presumida da Fazenda Nacional ocorreu em 23/11/2011 (quarta-feira). Em 25/11/2011 foi interposto o Recurso Especial, conforme despacho de encaminhamento à e-fl. 637. O recurso é, pois, tempestivo, à luz do prazo de 15

dias estabelecido pelo art. 68 do Anexo II do RICARF então vigente, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009.

A interessada afirma que a situação fática e a legislação de regência tratadas no primeiro acórdão indicado como paradigma - Acórdão nº 1802-00.205 - para a primeira matéria divergente - **possibilidade de exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, quando o contribuinte apura saldo negativo de IRPJ e CSLL ao final do ano-calendário** - são distintas daquelas analisadas pelo acórdão recorrido.

Vejamos, uma vez mais, o que constou da ementa do Acórdão recorrido:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2002*

*RECURSO DE OFÍCIO. DECISÃO DA DRJ QUE EXTINGUIU A EXIGÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA EM RAZÃO DE COMPENSAÇÕES.*

*Não cabe a aplicação de multa isolada sobre estimativas quitadas mediante compensação reconhecida em procedimento próprio, ainda que não declaradas em DCTF.*

*Recurso de ofício conhecido e não provido.*

***RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA QUANDO O CONTRIBUINTE APURA SALDO NEGATIVO DE IRPJ E CSLL NO FIM DO ANO CALENDÁRIO APÓS O AJUSTE.***

***Improcede a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a empresa apura saldo negativo de IRPJ e CSLL em sua escrita fiscal ao final do exercício.***

*JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO*

*As redações do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 e do artigo 161 do CTN permitem inferir que o termo crédito nele referido não engloba o tributo e a multa de ofício, mas apenas o tributo. Sem previsão legal, não pode a multa de ofício ser corrigida pelos juros Selic.*

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

*Ano-calendário: 2002*

*Considerando que a CSLL foi cobrada pela fiscalização sob os mesmos fundamentos, os fundamentos trazidos quanto ao IRPJ são aplicados à CSLL.*

Já, o paradigma questionado - Acórdão nº 1802-00.205, veiculou a seguinte ementa:

Acórdão nº 1802-00.205

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2002*

*[...]*

*MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS - CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO ANO.*

*Não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido). Por isso, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Além disso, não há no Direito Tributário algo semelhante ao Princípio da Consunção (Absorção) do Direito Penal, o que também afasta os argumentos sobre a concomitância de multas.*

Cotejando ambos os julgados, vejo que o paradigma tratou de auto de infração lavrado para exigência de IRPJ em virtude de o sujeito passivo ter declarado, em DCTF, valores de estimativas de IRPJ menores do que aqueles informados na DIPJ, ocasionando recolhimento a menor de estimativas de IRPJ, assim como falta de recolhimento de IRPJ devido ao final do período de apuração. Foi exigida a multa isolada pelo recolhimento a menor das estimativas, IRPJ devido sobre o ajuste e multa de ofício pela falta de recolhimento do IRPJ devido ao final do período, acrescidos de juros.

No Recurso Voluntário, o sujeito passivo admitiu os erros mas solicitou a compensação de prejuízos fiscais, além de alegar a impossibilidade de cumulação de multa isolada e de multa de ofício, por serem calculadas sobre uma mesma base.

No voto vencido, o relator consignou que o contribuinte não logrou comprovar o alegado erro de fato no preenchimento da DIPJ que não apresentou os prejuízos fiscais compensáveis, mas que, no caso, não seria cabível a penalidade isolada por esta ter a mesma base de cálculo da multa de ofício exigida sobre o tributo devido ao final do período.

Entretanto, o voto vencedor assentou que, com a nova redação dada ao art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488/07, a penalidade isolada e a de ofício passaram a ser distintas, e que o novo dispositivo prevê que a penalidade isolada seja aplicada ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ao final do período de apuração.

Portanto, as situações fáticas apreciadas pelo referido paradigma e pelo recorrido são muito semelhantes, assim como a legislação tributária interpretada é a mesma.

Ademais, ainda que o primeiro paradigma não demonstrasse a divergência, esta restou comprovada no cotejo entre o recorrido e o segundo paradigma, razão pela qual a matéria divergente deve ser apreciada no mérito.

Discordo da interessada quanto ao segundo argumento para não conhecimento do Recurso Especial. A recorrente apontou suficientemente no REsp, os trechos dos votos proferidos nos acórdãos indicados como paradigmas que divergem do voto proferido no acórdão recorrido.

Em face do exposto, conheço do Recurso Especial da PFN.

É como voto.

(assinado digitalmente)  
Adriana Gomes Rêgo

## Voto Vencedor

Conselheira Cristiane Silva Costa - Redatora Designada

Com a devida venia ao voto da Ilustre Conselheira Relatora, por quem tenho enorme admiração, divirjo quanto ao conhecimento do recurso especial.

O presente processo originou-se pela lavratura de autos de infração nos quais efetuou-se a "glosa das deduções a título de Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa" (trecho do auto de infração) e das estimativas de CSLL, quanto ao ano-calendário de 2002. Ademais, foi imposta multa isolada sobre estimativas dos meses de janeiro, maio, junho, julho e novembro de 2002 relativamente ao IRPJ e quanto aos meses de janeiro, maio, junho e novembro de 2002 relativamente à CSLL (fls. 236/249). O Termo de Verificação Fiscal, anexo aos autos de infração, descreve as infrações da forma seguinte (fls. 232/235):

### *ANO-CALENDÁRIO DE 12002 - CSLL E IRPJ*

#### *1) CSLL - Estimativa (...)*

*- foram informadas compensações dos valores a recolher de CSLL - Estimativa;*

*- restaram diferenças entre valores informados em DIPJ e DCTF;*

*- essas diferenças não foram recolhidas, nem há informação em DCTF de que foram compensadas, conforme segue. (...)*

*Haverá cobrança de multa isolada sobre esses valores. (...)*

*Enquadramento Legal:*

*Art. 44, §1º, inciso IV, da Lei no 9.430/96.*

*(...)*

#### *2) IRPJ - Estimativa*

*- foram informadas compensações dos valores a recolher de IRPJ - Estimativa;*

- restaram diferenças entre valores informados em DIPJ e DCTF;

- essas diferenças não foram recolhidas, nem há informação em DCTF de que foram compensadas, conforme segue. (...)

Haverá cobrança de multa isolada sobre esses valores. (...)

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo julgou a impugnação procedente em parte (fls. 471/481). O acórdão restou assim ementado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2002*

*IRPJ E CSLL. AJUSTE DO PERÍODO.*

*Não cabe o lançamento de IRPJ e CSLL no ajuste do período decorrente de dedução indevida de estimativas se o montante das estimativas não pagas for inferior ao saldo negativo apurado na DIPJ.*

*ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA VALORES INFORMADOS NA DIPJ NÃO PAGOS E NEM DECLARADOS EM DCTF. TRIBUTAÇÃO.*

*Sobre as estimativas informadas na DIPJ que não foram quitadas nem declarados em DCTF, cabe a aplicação da multa isolada, reduzida para 50%, todavia, em virtude da edição da Lei nº 11.488/2007.*

*JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

*Tratando-se de aspecto concernente à cobrança do crédito tributário, a autoridade julgadora não se manifesta a respeito de juros sobre multa de ofício.*

*JUROS DE MORA. TAXA SELIC.*

*O cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC tem previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2002*

*IRPJ. ESTIMATIVAS COMPENSADAS E NÃO DECLARADAS EM DCTF.*

*Não cabe a aplicação de multa isolada sobre estimativas quitadas mediante compensação reconhecida em procedimento próprio, ainda que não declaradas em DCTF.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Credito Tributário Mantido em Parte*

Destaco trecho do acórdão tratando dos créditos exonerados pela DRJ, isto é, todas as estimativas mensais de IRPJ e CSLL e as multas correspondentes às estimativas de janeiro, maio, junho e julho de 2002 quanto ao IRPJ:

*15. A alegada compensação das estimativas de IRPJ apuradas já foi objeto de análise de DCOMP pela autoridade administrativa da RFI3, nos autos do processo nº 10880.939.473/2009-31, em que foi proferida decisão a respeito da composição do saldo negativo de IRPJ relativo ao ano-calendário de 2002, compensado por meio do PER/DCOMP nº 24920.98467.281208.1.7.02-3020.*

*16. Na aludida Dcomp, foi confirmada a compensação de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2001 com a integralidade das estimativas de janeiro, maio, junho e julho de 2002, mas não foi confirmada, contudo, a compensação da estimativa relativa a novembro de 2002 (lis. 465/467), no valor de R\$ 717.423,72, que é superior à base da multa isolada aplicada no presente lançamento de IRPJ para o mês em questão, de R\$ 165.828,44 (11. 234).*

*17. Tendo em vista a confirmação da compensação das estimativas de IRPJ relativas a janeiro, maio, junho e julho de 2002, há que se considerar tais obrigações devidamente cumpridas, não sendo aplicável a multa isolada sobre tais estimativas, tampouco o lançamento de tributo apurado no ajuste decorrente de seu suposto inadimplemento.*

*18. Assim, relativamente As estimativas do ano-calendário de 2002, mostra-se devida a multa isolada calculada sobre a diferença da estimativa de nov/12 entre DIPJ 2003 e DCTF, de R\$ 165.828,44.*

*(...)*

*26. Com efeito, embora tenha a contribuinte apurado bases positivas de IRPJ e de CSLL no ano-calendário de 2003, em virtude das deduções legais utilizadas, de Imposto de Renda Retido na Fonte e estimativas quitadas, remanesceram-lhe créditos de tributos em montantes superiores As estimativas não recolhidas.*

*27. Ou seja, ainda que a contribuinte não tivesse descontado as estimativas não pagas tal como detectadas pela fiscalização, do IR e da CSLL a pagar no final do AC 2002, não teria apurado tributos a pagar. A consequência seria apenas a apuração de saldos negativos de IRPJ e de CSLL em valores inferiores ao apurados na DIPJ 2003.*

*28. Na hipótese ora enfrentada, a circunstância de os saldos negativos apurados no ajuste do período serem superiores As estimativas não recolhidas ou declaradas a figura-se suficiente para afastar a exigência de IRPJ e CSLL a pagar ao final do período de 2002, sendo desnecessária a discussão acerca da possibilidade de se exigir multa isolada além da multa incidente*

*sobre o tributo devido ao final do período em função do não pagamento das estimativas.*

Nesse contexto, foi proferido o acórdão recorrido, que negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano-calendário: 2002*

*RECURSO DE OFÍCIO. DECISÃO DA DRJ QUE EXTINGUIU A EXIGÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA EM RAZÃO DE COMPENSAÇÕES.*

*Não cabe a aplicação de multa isolada sobre estimativas quitadas mediante compensação reconhecida em procedimento próprio, ainda que não declaradas em DCTF.*

*Recurso de ofício conhecido e não provido.*

*RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA*

*POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA QUANDO O CONTRIBUINTE APURA SALDO NEGATIVO DE IRPJ E CSLL NO FIM DO ANO CALENDÁRIO APÓS O AJUSTE.*

*Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a empresa apura saldo negativo de IRPJ e CSLL em sua escrita fiscal ao final do exercício.*

*JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO*

*As redações do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 e do artigo 161 do CTN permitem inferir que o termo crédito nele referido não engloba o tributo e a multa de ofício, mas apenas o tributo. Sem previsão legal, não pode a multa de ofício ser corrigida pelos juros Selic.*

Destaco trechos do voto do relator, Conselheiro Rafael Correia Fuso, tratando de ambos os recursos:

*Quanto ao Recurso de Ofício, entendo que a decisão da DRJ não merece reparos. (...)*

*Nestes termos, constata-se que a decisão da DRJ deve ser mantida quanto à impossibilidade da cobrança do IRPJ e da CSLL quanto aos meses de janeiro, maio, junho e julho de 2002, visto que o valor devido de tributos referentes ao valor não recolhido nos referidos meses que deixaram de ser pagos após o ajuste, na verdade, foram devidamente recolhidos com as compensações realizadas pelo contribuinte, utilizando-se do saldo negativo do IRPJ de 2001.*

*Com isso, se as compensações foram devidamente homologados, houve a extinção do crédito tributário pela compensação, não podendo se falar em ausência de recolhimento de IRPJ e CSLL dos meses de janeiro, maio, junho e julho de 2002.*

*Quanto ao Recurso Voluntário, a despeito do Recorrente ter solicitado o sobrestamento desse processo até que seja definitivamente julgado o processo nº 10880.939473/200931, entendo pela impossibilidade de acolher tal pleito por ausência de previsão legal. (...)*

*Primeiramente, cumpre destacar que artigo 44 da Lei nº 9.430/96 descreve que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade essa que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.*

*Em relação à exigência do IRPJ e da CSLL de novembro de 2002, entendo que tais exigência não se sustentam pelo fato de que não pagar a estimativa quando se apura saldo negativo ou prejuízo fiscal é hipótese, no meu entender, de não aplicação da multa isolada.*

*Não vislumbro razoabilidade, proporcionalidade e coerência em exigir o pagamento de multa isolada de um contribuinte que teve no final do ano calendário, após o ajuste, saldo negativo do IRPJ e da CSLL.*

*Seria o mesmo que impor uma penalidade em razão de uma obrigação de recolhimento, que de fato não seria necessária, visto que o devedor, na verdade, seria credor do fisco, pois apurou saldo negativo de tributos no fim do ano-calendário. (...)*

*No caso em questão, a ausência de recolhimento do IRPJ e da CSLL nos meses de 01/2002, 05/2002, 06/2002, 07/2002 e 11/2002, não trouxe nenhum prejuízo ao fisco federal, muito menos resultou em ausência de pagamento dos tributos, considerando o fato de que tais recolhimentos mensais, seja por um percentual da receita bruta, seja pela sistemática de balancete mensal, são antecipações.*

Os temas em debate no **acórdão recorrido**, portanto, foram (a) a impossibilidade de exigência de estimativas e respectivas multas diante da comprovação de compensação (IRPJ, quanto aos meses de janeiro, maio, junho e julho de 2002); (b) impossibilidade de suspensão do processo por falta de previsão legal; e (c) impossibilidade de exigência de multas quanto às estimativas mensais, na hipótese de apuração de saldo negativo ou prejuízo fiscal.

A Recorrente apresenta 2 (dois) acórdãos paradigmas, quais sejam, **1802-00205** e **108-06571**.

Trago à colação trecho do voto do relator do primeiro paradigma (**1802-00205**) descrevendo os fatos em discussão:

*O recurso é tempestivo e preenche todos os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.*

*De plano, importante ressaltar que o ora Recorrente reconhece a existência de divergências entre os valores declarados na DIPJ e DCTF com os valores efetivamente recolhidos. A controvérsia reside na possibilidade ou não da compensação de prejuízos fiscais supostamente existentes.*

*A DRJ, em sua decisão, considerou a inexistência de provas hábeis a comprovar a existência de prejuízo a ser compensado, utilizando como base para cálculo do imposto devido o próprio valor de lucro real declarado na DIPJ, qual seja R\$ 135.169,39.*

*Considerando tal valor e os efetivamente recolhidos por estimativa mensal, ter-se-ia o valor de imposto devido R\$ 46.384,61. Insurge-se a ora Recorrente sob o argumento da possibilidade de compensação dos prejuízos fiscais, apesar da existência de erro de fato no preenchimento.*

*Ocorre, porém, que não há nos autos qualquer prova hábil a demonstrar a existência de prejuízos a serem compensados. Analisando os autos, verifica-se que não foram juntadas as declarações dos anos anteriores, de forma a demonstrar inequivocamente a existência concreta de prejuízos a serem compensados. Ademais, apenas em sede recursal junta cópia do LALUR que, em seu sentir, seria suficiente a dar suporte às suas alegações.*

*Na verdade, em que pese sua veemente argumentação, a contribuinte não apresentou, ao longo de todo o trâmite do presente processo administrativo, qualquer elemento que justificasse contabilmente o suposto erro cometido e os lançamentos realizados no LALUR.*

O relator deste paradigma foi vencido, por entender pelo afastamento da multa sobre estimativas, para dar provimento parcial ao recurso voluntário. De toda sorte, deixou clara a situação dos autos em seu voto, isto é, "*não há nos autos qualquer prova hábil a demonstrar a existência de prejuízos a serem compensados* "

O voto vencedor, de lavra do ex-Conselheiro Leonardo Lobo de Almeida, no entanto, decidiu que:

*Não vislumbro outra interpretação possível para a parte final do texto acima transcrito, senão a de que a referida multa deve ser exigida da pessoa jurídica ainda que esta tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL.*

*Com efeito, a clareza da redação não possibilita entendimento diverso, a menos que se admita o afastamento de norma legal vigente, tarefa que não compete à Administração Tributária.*

Nota-se que, a despeito do tratamento da mesma norma (que rege a imposição de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas), o primeiro acórdão paradigma (nº 1802-00205) tem situação completamente distinta da tratada pelo acórdão

recorrido. Isto porque analisa recurso voluntário da contribuinte não acolhido inclusive porque *"não há nos autos qualquer prova hábil a demonstrar a existência de prejuízos a serem compensados."*

Diante disso, não há similitude fática do primeiro acórdão paradigma (nº **1802-00205**) com o caso dos autos, pois o acórdão recorrido afasta a exigência das estimativas mensais diante do efetivo prejuízo, como também pela existência de compensações devidamente homologadas (IRPJ nos meses de janeiro, maio, junho e julho de 2002), enquanto o acórdão paradigma menciona a falta de prova de *"prejuízos a serem compensados."*

O segundo acórdão paradigma mencionado em razões de recurso especial (nº **108-06.571**) trata da seguinte situação de fato, conforme voto do relator:

*Os primeiros argumentos do contribuinte recorrente giram em tomo de que o fisco não teria prejuízo, com a falta de recolhimentos por estimativa e pelo atraso na entrega da DCTF, uma vez que os tributos (IRPJ e CSL) não seriam devidos e que a regularização da declaração sanou qualquer vício. (...)*

*Não se pode admitir a alegação de que estar-se-ia exigindo do contribuinte tributo indevidamente; ora, poderia a empresa ter levantado balancetes ou balanços de suspensão para interrupção dos recolhimentos por estimativa, sem qualquer penalidade (Lei 8981/95): (...)*

*Por outro lado, não se pode falar em denúncia espontânea, que está assim prevista no CTN: (...)*

*Como se vê, a denúncia espontânea pressupõe o cumprimento da obrigação que permaneceu em aberto no momento próprio, o que não ocorreu neste caso; seria denúncia espontânea se o contribuinte tivesse efetuado os recolhimentos de estimativa acrescidos de juros, em cumprimento à parte final do caput acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. Como o contribuinte não recolheu, ainda que intempestivamente, os valores a título de estimativa, é inadmissível o tratamento de denúncia espontânea.*

*A entrega da Declaração de Imposto de Renda representa outra obrigação, acessória, qual seja de prestar informações contábeis da pessoa jurídica; isso é diferente de recolher tributo ORN e CSL.)*

*Quanto à alegação de que a penalidade possui característica punitiva, é absolutamente verdadeira; seu objetivo é punir o contribuinte inadimplente. Contudo, isso não macula de inconstitucionalidade a norma que institui a exigência ou o ato que a cumpre.*

*Por fim, no tocante ao caráter confiscatório, não é permitido a este tribunal administrativo contrapor a escala de valores que o legislador ordinário aplicou, frente aos comandos da Constituição Federal. Cabe apenas ao Poder Judiciário essa prerrogativa de declarar ilegítima determinada norma, formalmente introduzida no*

*sistema jurídico de modo válido.*

O fato tratado por este acórdão, portanto, é de mera falta de pagamento de estimativa mensal, pleiteando a contribuinte a aplicação do artigo 138, do Código Tributário Nacional, para reconhecimento de suposta denúncia espontânea. Assim, concluo pela falta de divergência na interpretação da lei federal com relação ao segundo paradigma (nº 108-06.571)

Por tais razões, **não conheço do recurso especial da Procuradoria**, com fundamento no artigo 67, §1º e § 8º, do RICARF (Portaria MF nº 343/2015) e no artigo 67, §6º, do RICARF anterior (Portaria MF nº .

Acrescento que o recurso especial não merece conhecimento, ainda, diante da falta de demonstração analítica da divergência, como exigido pelo Regimento Interno do CARF.

À ocasião da interposição do recurso especial (25/11/2011), vigia o RICARF anterior (Portaria MF nº 256/2009), exigindo a demonstração analítica da divergência, conforme sei artigo 67, §6º:

*Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. (...)*

*§ 6º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.*

Em sentido similar, prevê o atual Regimento Interno deste Conselho (Portaria MF nº 343/2015):

*Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. (...)*

*§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.*

O recurso especial da Procuradoria deveria tratar da demonstração analítica da divergência, mesmo que o fizesse de forma sintética, confrontando os principais pontos do acórdão recorrido e paradigmas. No caso dos autos, não se verifica esta demonstração em razões do recurso especial.

Pondero que em respeito à verdade material e ao formalismo moderado, são usualmente admitidos recursos que não cumpram rigorosamente a exigência de demonstração analítica dos pontos de divergência. De toda forma, exige-se a demonstração da divergência pela recorrente em suas razões, mesmo que tal divergência seja demonstrada de forma resumida. Afinal, não cabe aos julgadores inferir qual seria a distinção entre os acórdãos

Processo nº 19515.003120/2006-91  
Acórdão n.º **9101-002.537**

**CSRF-T1**  
Fl. 725

---

recorrido e paradigma, sendo imprescindível a demonstração da divergência pela parte recorrente .

Por oportuno, esclareço que o voto majoritário da Turma entendeu preenchido o requisito da demonstração analítica da divergência, embora tenha a Turma entendido pelo não conhecimento do recurso diante da falta de similitude e divergência na interpretação da lei tributária entre os acórdãos paradigmas e recorrido.

Ressalvo meu entendimento pessoal pelo não conhecimento por ambas as causas acima referidas.

Por tais razões, **não conheço do recurso especial da Procuradoria.**

(assinado digitalmente)  
Cristiane Silva Costa