



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

**Processo n°** 10600.720020/2013-18  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-002.901 – 1ª Turma  
**Sessão de** 7 de junho de 2017  
**Matéria** COISA JULGADA - CSLL  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
SAMARCO MINERAÇÃO S.A.

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

Ano-calendário: 2009, 2010

DESPESAS COM ROYALTIES. PAGAMENTO A SÓCIOS. DEDUTIBILIDADE.

A regra de ineditabilidade de despesas com *royalties* no caso em que são pagos a sócios, enunciada pelo art. 71, parágrafo único, alínea "d", da Lei nº 4.506, de 1964, não se aplica à CSLL.

INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 7.689, DE 1988. EFEITOS PROSPECTIVOS DA COISA JULGADA. ALTERAÇÃO DAS CIRCUNSTÂNCIAS JURÍDICAS. APLICAÇÃO DO DECIDIDO NO RESP Nº 1.118.893/MG.

Ainda que as decisões do STJ exaradas sob o regime do art. 543-C do CPC (recursos repetitivos) devam ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, ao se aplicar o decidido por aquela Corte na verificação dos efeitos de decisões judiciais transitadas em julgado que declararam inconstitucional a Lei nº 7.689, de 1988 (REsp nº 1.118.893/MG), deve-se cotejar as circunstâncias jurídicas e fáticas que envolvem o caso concreto e a decisão transitada em julgado com os limites do decidido no recurso especial em tela. Discrepâncias normativas e de precedentes demonstram que a hipótese não se subsume ao repetitivo, e justificam a sua não aplicação.

INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 7.689, DE 1988. EFEITOS PROSPECTIVOS DA COISA JULGADA. ALTERAÇÃO DAS CIRCUNSTÂNCIAS JURÍDICAS.

Os precedentes dos RE nº 146.733/SP e nº 138.284/CE, posteriormente confirmados no julgamento da ADI nº 15-2/DF, possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente ao tempo da prolação de decisão judicial, transitada em julgado, que declarou a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, fazendo cessar automaticamente sua eficácia.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal *ainda que* tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2009, 2010

**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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de sobrestamento do processo suscitada pelo patrono, vencido o Conselheiro Luís Flávio Neto, e por unanimidade de votos, acordam em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional para, no mérito, negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão. Acordam, ainda, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito (i) quanto à coisa julgada, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, José Eduardo Dornelas Souza e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; (ii) quanto à concomitância da multa isolada com a multa de ofício, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e José Eduardo Dornelas Souza, que lhe deram provimento e (iii) quanto à incidência de juros de mora sobre multa de ofício, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, José Eduardo Dornelas Souza e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro José Eduardo Dornelas Souza. Declarou-se impedida de participar do julgamento a Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, substituída pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza. Encerrado o prazo regimental, o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza não apresentou declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Relatora

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

## Relatório

FAZENDA NACIONAL e SAMARCO MINERAÇÃO S.A. recorrem a este Colegiado, por meio dos Recursos Especiais de e-fls. 1.044 e ss. e 1.336 e ss., respectivamente, contra o acórdão nº 1201-001.407, de 6 de abril de 2016 (e-fls. 996 e ss.), que, no mérito e por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a glosa das despesas como *royalties*. Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

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

*Ano-calendário: 2009, 2010*

*LIMITES DA COISA JULGADA. INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI N. 7.689/88. SUPERVENIÊNCIA DE FARTA LEGISLAÇÃO SOBRE A MATÉRIA E DE CONTROLE CONCENTRADO NO STF, QUE JULGOU A LEI CONFORME.*

*O trânsito em julgado da decisão que desobrigou o contribuinte do pagamento da CSLL, por considerar inconstitucional a Lei n. 7.689/88, não impede que o tributo seja exigível com base em normas legais supervenientes que tenham alterado os critérios da incidência tributária, mormente quando a referida lei foi considerada conforme a Constituição pelo STF, mediante controle concentrado. Homenagem ao princípio da igualdade tributária e respeito à cláusula rebus sic stantibus, que não se observa na espécie, pois o STJ ainda discute os efeitos prospectivos da declaração de constitucionalidade.*

*PAGAMENTO DE ROYALTIES A SÓCIOS.*

*A regra do art. 353, inciso I, do RIR/99 (art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964), que veda a dedução de royalties pagos a sócios da base de cálculo do IRPJ, não se aplica à CSLL por falta de previsão legal.*

*MULTA ISOLADA. CABIMENTO.*

*Com o advento da Medida Provisória n. 351/2007, convertida na Lei n. 11.488/2007, tornou-se juridicamente indiscutível o*

*cabimento da incidência da multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ainda que cumulativamente haja imposição da multa de ofício proporcional ao imposto e à contribuição devidos ao final do respectivo ano-calendário.*

A Contribuinte interpôs Embargos de Declaração, os quais não foram admitidos (Despacho de e-fls. 1.306).

Ambos os recursos especiais ora em julgamento foram admitidos, por meio, respectivamente, do Despacho de e-fls. 1.060 e ss. e do Despacho de e-fls. 1.540 e ss.

### **Recurso da Fazenda Nacional:**

A Fazenda aponta divergência jurisprudencial em relação ao acórdão nº 1402-000.905, cuja ementa está assim redigida na parte de interesse:

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

*Ano-calendário: 2005, 2006, 2007*

*IRPJ/CSLL. GLOSA DE DESPESA. ROYALTIES. À luz do art. 71 da Lei 4.506/1964, são indedutíveis na apuração do IRPJ e CSLL as despesas com royalties pagos a outra empresa, em razão da utilização de marca, quando verificado que ambas fazem parte do mesmo grupo econômico. É perfeitamente compatível com o ordenamento jurídico a restrição à dedutibilidade de custos e despesas das pessoas jurídicas, quando tais encargos operam-se no campo restrito da liberalidade de seus dirigentes. Ou seja, a lei tributária não proíbe a prática de operações mercantis, como a celebrada entre a fiscalizada e seus controladores, mas lhes atribui efeitos próprios no campo de apuração do IRPJ*

As alegações de mérito da Fazenda, são, em síntese, as seguintes:

a) que a Fiscalização efetuou a glosa de pagamentos efetuados em 2009 e 2010 pela SAMARCO à VALE S.A. (sócia da SAMARCO e incorporadora da S/A Mineração da Trindade - SAMITRI), com base em Contrato de Cessão de Direitos Minerários celebrado em 1989, que permanece plenamente em vigor, tendo em vista se tratarem de *royalties*, pois se enquadram no conceito do art. 22, “b” da Lei 4.506/64, cuja indedutibilidade é pautada no art. 353 do RIR, considerando que a VALE S.A é pessoa jurídica sócia da recorrente;

b) que segundo a Cláusula Sexta desse contrato, a SAMARCO ficou obrigada ao pagamento à VALE S.A (incorporadora da SAMITRI, esta originariamente prevista como cedente de reserva de minério de ferro) dos valores de 3% (anos de 1992 e 1993) e 4% (a partir de 1994 até a exaustão da mina) do valor pago pela SAMARCO aos seus acionistas, a título de dividendos, pela aquisição dos direitos minerários.

c) que como a obrigação da recorrente com a VALE S.A decorre do direito de pesquisar e extrair recursos minerais nas áreas cedidas, correto foi o enquadramento como *royalties*;

d) que improcede o argumento da Contribuinte de que os pagamentos em questão não têm natureza de *royalties* por serem decorrentes de cessão definitiva de direitos minerários, tratando-se de custos de aquisição de direitos minerários por ela suportados, uma vez que a obrigação estabelecida na Cláusula Sexta do Contrato ainda em vigor permanece até a exaustão das reservas minerais objeto do contrato, persistindo a obrigação de pagar até que a coisa dada para exploração seja exaurida. Assim, este contrato mais se assemelha a um arrendamento, como consta no texto do contrato, que a uma cessão de direitos, como defende a Contribuinte, já que se firmou obrigação de pagar pela exploração até a exaustão das reservas ou enquanto durarem os recursos minerais;

e) que a doutrina esclarece que a cessão de direitos possui o mesmo conteúdo jurídico do contrato de compra e venda (art. 481 e seguintes do Código Civil/2002), sendo três seus elementos (coisa, preço e consentimento). Aduz que, para que a cessão de créditos seja caracterizada, há de ser um “*contrato oneroso, translativo, bilateral ou sinalagmático (de prestações correspectivas) e geralmente comutativo*”. Conclui que tal não ocorre no caso dos autos, em que não houve a transmissão da propriedade dos direitos minerários, caracterizando uma compra e venda (cessão de créditos), uma vez que não restou definido preço certo, mas mera obrigação de pagar pela exploração até a exaustão da reserva ou enquanto durar os recursos minerais. Transcreve trecho do acórdão da DRJ;

f) que a própria Contribuinte registra em sua contabilidade os valores aqui em litígio como pagamentos de “Royalties”, conforme cabalmente demonstrado no TVI e no acórdão da DRJ. E acrescenta que a VALE S/A também contabiliza como royalties os valores recebidos da Samarco. Citando disposições do Código Civil de 2002, aduz que as informações constantes da contabilidade fazem prova contra a empresa;

g) que improcede o argumento da Contribuinte de que ainda que considerados os pagamentos como *royalties*, tais valores são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, pois a Lei 4.506, de 1994, em seu art. 71, prevê a indedutibilidade apenas dos *royalties* pagos aos sócios pessoas físicas. Isso porque a redação desse dispositivo é deveras aberta e ampliativa, haja vista que o dispositivo sequer limita o grau de parentesco que há com os sócios e diretores. Assim ali se incluem não só os sócios pessoas físicas como os sócios pessoa jurídica, como é o caso, uma vez que a VALE S.A. é sócia da autuada, com 50% de participação na SAMARCO MINERAÇÃO S.A., sendo elas empresas coligadas;

h) que todo o raciocínio desenvolvido em relação ao IRPJ se aplica também à apuração da CSLL, trazendo à baila as disposições do art. 57 da Lei 8.981, de 1995, e do art. 28 da Lei 9.430, de 1996, o qual remete ao art. 1º da mesma Lei, o qual determina que a “*partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei*”.

Ao final pede a Fazenda que o presente recurso seja conhecido e provido, “*para a reforma do acórdão recorrido, no quesito objeto da presente insurgência*”.

A Contribuinte apresentou contrarrrazões ao recurso da Fazenda Nacional (e-fls. 1.152 e ss.).

Em preliminares apresenta as seguintes razões de insubsistência, nulidade e não conhecimento do recurso fazendário:

a) Preliminarmente a Contribuinte faz esclarecimento acerca de qual é a matéria vencida por ela e passível de recurso especial pela Fazenda Nacional, ou seja, a "*real lide em discussão*". Aduz aqui que o voto vencedor de autoria do Conselheiro João Otávio Opperman Thomé, a despeito de concordar com a (equivocada) conclusão do Relator, de que as despesas pagas à VALE S.A. seriam *royalties*, e não cessão de direitos minerários, concluiu que os dispositivos legais que vedam a sua dedução para fins de IRPJ não se aplicam à CSLL, não havendo restrição legal para a dedução dessas despesas na apuração da CSLL.

Afirma, então o que segue:

Ou seja, a única matéria em que a Recorrida sagrou-se vencedora foi no que tange à **inaplicabilidade do artigo 353, I, do RIR/99 e do artigo 71, da Lei nº 4.506/64, que impõem restrições à dedutibilidade de despesas de "royalties" para fins de imposto de renda, para a apuração da base de cálculo da CSLL**, haja vista que *(i)* o artigo 57, da Lei nº 8.981/95 não é dispositivo apto a autorizar tal extensa aplicação; e *(ii)* inexistente qualquer legislação expressa que vede a dedutibilidade do que entende ser *royalties* para fins de CSLL.

E aduz que:

Ocorre que, ignorando onexo causal e o interesse de agir, a Recorrente optou por seguir com uma peculiar estratégia em seu Recurso Especial, de ignorar o fato de que venceu a discussão relativa à natureza das despesas (*royalties*), optando por rediscutir e trazer, no mérito de seu recurso, todos os argumentos que visam afastar as alegações da Recorrida de que tais despesas seriam cessão de direitos minerários.

b) Aponta nulidade do Exame de Admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional, afirmando que, embora o art. 68, § 1º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF) estabeleça que a apreciação em questão é de competência do Presidente da Câmara recorrida, o exame de admissibilidade do presente recurso fazendário foi procedido por pessoa que não possui tal atribuição. Tal situação também não possibilita vislumbrar a aplicação do art. 17, § 2º, do Anexo II do RICARF, uma vez que a pessoa que proferiu o despacho não estava investida na função de presidente de Turma Ordinária;

c) Afirma haver incompatibilidade entre os acórdãos paradigma e a situação dos presentes autos, não podendo o recurso ser conhecido. No que se refere ao primeiro paradigma, acórdão nº 1402-000.905, afirma não haver similitude fática, uma vez que o paradigma "*analisa, especificamente, royalties relacionados ao uso de marca, que em nada tem a ver com direitos minerários, de regulamentação absolutamente peculiar e diversa*". Além disso, versa sobre autuação que exige, além da CSLL, o IRPJ, fato que "*é determinante para que a conclusão do CARF, no caso do paradigma, seja pela manutenção da glosa dessas despesas, haja vista que, de fato, existe previsão legal, na legislação do IRPJ, que veda a dedutibilidade de despesas de royalties pagos a sócios*". Nesse sentido conclui que, diferentemente do paradigma, no caso presente se verifica o que segue:

- (i) a autuação exige tão somente CSLL das despesas relacionadas aos supostos royalties ditas como indedutíveis. Inexistindo exigência fiscal de IRPJ, não se pode admitir que a fundamentação para manutenção da glosa seja o art. 353, I, do RIR/99 (art. 71 da Lei nº 4.506/64), **aplicáveis unicamente ao IRPJ**, já que tais normas são silentes no que tange à extensão de sua aplicação para CSLL; e
- (ii) ainda que as despesas glosadas sejam consideradas *royalties*, o que se admite apenas por argumentar, fato é que o acórdão dito paradigma de nº 1402-000.905 versa sobre uma glosa de **royalties de uso de marca, e não de exploração de direitos minerários**, que são nitidamente distintos e de premissas e racionais sem qualquer semelhança, razão pela qual é notório que o paradigma em questão não se presta ao confronto.

No que se refere ao segundo paradigma, acórdão de nº 108-08.085, afirma que "*não contempla qualquer divergência fática que justifique o cabimento do Recurso Especial em tela*". Nesse sentido, aduz que:

No presente processo, repita-se, discute-se a **ausência de previsão legal que determine a indedutibilidade das despesas do que o acórdão recorrido entende ser royalties da base de cálculo da CSLL**.

Já o mencionado acórdão nº 108-08.085, apontado como paradigma, versa sobre uma **compensação de base de cálculo negativa de CSLL**, cuja decisão aborda valores sobre a ciência contábil e eventual prova em favor do contribuinte, e a constatação de eventual erro de fato. Ou seja, **absolutamente nenhuma palavra ou abordagem fática, jurídica ou legislativa sobre a dedutibilidade de despesas na aquisição de direitos minerários da base de cálculo da CSLL**.

d) Afirma que não foi feita transcrição da ementa ou juntada da íntegra do acórdão em relação ao segundo paradigma, de nº 108-08.085, devendo tal acórdão ser desconsiderado no presente julgamento, eis que o recurso desatendeu aos requisitos expressos no art. 67, §§ 9º e 11, do Anexo II do RICARF.

Quanto às razões de mérito de insubsistência do Recurso Especial da Fazenda Nacional, a Contribuinte esclarece, preliminarmente, que, "*apesar da evidente ausência de interesse recursal da Fazenda Nacional em defender argumento de mérito que se sagrou 'vencedora'*", faz-se necessário rebater todos os argumentos asseverados no recurso especial fazendário. Nessa condição a Contribuinte aduz em suas contrarrazões, em apertadíssima síntese, o que segue:

a) No item III.1 de suas contrarrazões a Contribuinte argumenta pela "*possibilidade de dedução das despesas relativas à aquisição de direitos minerários*".

a1) Principia fazendo apanhado sobre a "*legislação aplicável ao direito minerário*" (item III.1.1 das contrarrazões). Aqui, em apertada síntese, afirma que a Constituição Federal criou o regime de exploração de minerais, assegurando ao concessionário o produto da lavra e ao proprietário do solo a participação nos resultados da exploração, destacando que a nova matriz constitucional surgiu alinhada com o já existente Código de Mineração vigente, aprovado pelo Decreto-Lei nº 227, de 1967. E aduz que o Código de

Mineração "*permite (i) que o proprietário transfira o direito à participação no resultado da lavra; ou (ii) que o concessionário transfira, a título oneroso ou não, a concessão do direito de explorar os bens minerais*";

a2) Logo após faz considerações acerca "*da natureza dos pagamentos realizados pela Recorrida - preço decorrente de aquisição de direitos minerários*" (item III.1.2 das contrarrazões). Esclarece a origem dos direitos minerários que lhe foram cedidos onerosamente, e historia de forma detalhada a referida cessão, fazendo referência a documentos que comprovam o afirmado. Conclui que:

Portanto, **tendo em vista que a essência do contrato firmado em 1989 é de cessão definitiva de direitos minerários**, não há dúvidas de que **os valores estipulados na Cláusula Sexta têm como objeto remunerar a aquisição definitiva dos direitos minerários pela Recorrida, sendo totalmente descabidas as alegações expostas no Recurso Especial da Recorrente.**

Diferentemente do que defendeu a Recorrente, a cessão de direitos analisada consiste na **transferência da titularidade do direito minerário**, obtida junto à União através do órgão competente (DNPM), a qual se opera mediante a realização de contrato de cessão do título minerário e a devida averbação dessa transferência perante o DNPM.

a3) Passa, então a fazer "*distinção entre o contrato de aquisição de direitos minerários e o contrato de arrendamento*" (item III.1.3 das contrarrazões), aduzindo que:

No **contrato de arrendamento** de direitos minerários, o arrendador cede ao arrendatário, de **forma temporária**, a operação de exploração da jazida de minérios. Por outro lado, no **contrato de cessão de direitos minerários**, o cedente cede ao cessionário a **titularidade do direito minerário (título minerário) de forma definitiva.**

E conclui que:

Logo, a correta interpretação do negócio jurídico realizado no caso em análise é manifestamente inversa àquela pretendida e equivocadamente disposta pela Recorrente em seu Recurso Especial, já que o negócio jurídico praticado entre a SAMITRI e a Recorrida não teve em sua essência a natureza de arrendamento, mas sim à cessão definitiva de direitos.

b) No item III.2 das contrarrazões argumenta pela "*impossibilidade de ingerência do Fisco nas relações particulares*", aduzindo que:

Isso porque, a nomenclatura contábil atribuída pela Vale S/A não é fator suficiente para descaracterizar a real natureza dos valores pagos pela Recorrida.

E mais, os esclarecimentos já aduzidos deixam evidente que a expressão royalties na contabilidade da Vale S/A não reflete a real natureza das importâncias que foram ali contabilizadas.

Portanto, o negócio jurídico firmado entre a SAMITRI (incorporada pela Vale S/A) e a Recorrida é típico contrato de cessão de direitos minerários,

E conclui que:

Diante de todos os argumentos expostos, conclui-se que os pagamentos realizados pela Recorrida à SAMITRI **não são royalties**, e sim preço de aquisição, de modo que merece ser negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Recorrente e determinada a manutenção do acórdão recorrido na parte em que cancelou o crédito tributário.

c) No item III.3 das contrarrazões defende a "*não aplicação da limitação do artigo 71, "d" da Lei 4.506/64 a royalties pagos a sócios pessoas jurídicas*". Aduz que a limitação que estabelece o art. 71, "d" da Lei 4.506, de 1964, se limita aos sócios pessoas físicas, sendo que o art. 353, do RIR/1999, incluiu as pessoas jurídicas sem base legal. Traz decisões do CARF e da CSRF em favor de seus argumentos. Acrescenta que o art. 50 da Lei nº 8.383, de 1991, fixou a dedutibilidade de royalties pagos a sócios pessoas jurídicas domiciliados no exterior, o que ensejaria violação ao princípio da isonomia;

d) No item III.4 das contrarrazões afirma a "*ausência de previsão legal para adição dos royalties na base de cálculo da CSLL*", reafirmando que esse é o efetivo e único tema por ela vencido no acórdão nº 1201-001.407. Traz decisões do CARF e da CSRF em favor de seus argumentos.

Ao final apresenta o seguinte pedido:

Diante de todo o exposto, requer-se o acolhimento dos argumentos expostos nas preliminarmente arguidas, o que certamente levará à **(i)** nulidade do despacho de admissibilidade por ter sido proferido por pessoa incompetente, ou **(ii)** ao **não** conhecimento do Recurso Especial interposto pela Recorrente, em razão da ausência de cumprimento dos requisitos previstos no RICARF.

Subsidiariamente, caso seja conhecido, o que se admite apenas a título argumentativo, requer-se seja negado provimento ao Recurso Especial objeto das presentes contrarrazões, uma vez que é insubsistente e equivocada a pretensão fiscal, mantendo-se incólume o acórdão recorrido na parte em que cancelou a CSLL exigida sobre os pagamentos realizados à companhia Vale em razão da ausência de previsão legal.

### **Recurso da Contribuinte:**

A Contribuinte aponta divergência jurisprudencial em relação a quatro temas, a saber: (i) efeitos prospectivos da coisa julgada - CSLL; (ii) multa isolada sobre estimativas

não recolhidas lançada após o encerramento do ano-calendário; (iii) concomitância das multas isolada e de ofício; (iv) incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Com relação aos efeitos prospectivos da coisa julgada - CSLL, são os seguintes os acórdãos indicados como paradigma (transcreve-se a parte da ementa que interessa ao exame da matéria):

Acórdão nº 9101-001.369:

*LIMITES DA COISA JULGADA – Tendo o Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos chamados Recursos Repetitivos, reconhecido, na espécie, a efetiva ofensa à coisa julgada, em que a decisão obtida pelo contribuinte reconhece a inconstitucionalidade incidenter tantum da exigência da CSLL - originalmente, pelas disposições da Lei 7.689/88 -, seja-lhe exigida, agora, com a simples referência à existência de diplomas normativos posteriores que regem a matéria, devem os conselheiros desta Corte, reproduzir tal entendimento no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, a teor do disposto no art. 62-A do Regimento.*

Acórdão nº 1103-00.550:

*CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. SENTENÇA JUDICIAL DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 7.689, DE 1988. TRÂNSITO EM JULGADO.*

*Em regra, a manutenção do lançamento principal, na seara do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, colhe o lançamento que tenha sido formalizado em legislação que toma por empréstimo a sistemática de apuração daquele.*

*Remanescendo comprovada a existência de decisão judicial, transitada em julgado, reconhecendo à contribuinte o direito de não se sujeitar à CSLL em vista da inconstitucionalidade da lei que a criou (Lei nº 7.689, de 1988), impõe-se o afastamento da exigência do gravame.*

*No julgamento do Recurso Especial nº 1.118.893-MG (2009/0011135-9), havido na sistemática dos recursos especiais repetitivos, o STJ decidiu que o fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade, bem assim, que as Leis nºs 7.856/89, 8.034/90, 8.383/91 e 8.541/92 e a Lei Complementar nº 70/91 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária.*

Em relação a essa matéria, os argumentos trazidos pela Contribuinte em seu recurso são, em síntese, os seguintes:

a) Que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao julgar o Recurso Especial nº 1.118.893/MG em sede de recurso repetitivo (i) "expressamente afastou qualquer hipótese no

*sentido de que as superficiais alterações sofridas pela Lei nº 7.689/88 teriam o condão de macular as relações jurídicas já pacificadas pela coisa julgada" e (ii) "afastou qualquer efeito do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 15 ("ADI nº 15") pelo Supremo Tribunal Federal sobre a relação jurídica estabilizada por decisão judicial transitada em julgado";*

b) Que justamente as premissas nas quais se fundou o acórdão recorrido para a manutenção do crédito tributário foram rechaçadas pelo STJ, sendo justamente por esse motivo que esta 1ª Turma da CSRF, em 04/06/2012, proferiu o primeiro acórdão indicado como paradigma, reconhecendo a ofensa à coisa julgada em situação análoga àquela analisada nos autos do presente processo. No mesmo sentido vai o posicionamento consignado no segundo paradigma. Assinala que os fatos geradores de ambos os julgados são bastante posteriores ao AC 1992, analisado pelo STJ;

c) Aduz que o entendimento exarado pelo STJ seria de observância obrigatória pelo CARF, nos termos do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, conforme se verifica nos acórdãos paradigma.

No que se refere ao tema da multa isolada sobre estimativas não recolhidas lançada após o encerramento do ano-calendário o acórdão indicado como paradigma é o que segue (transcreve-se a parte da ementa que interessa ao exame da matéria):

Acórdão nº 1402-001.211:

*IRPJ. ESTIMATIVAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.*

*A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício. Precedentes.*

Em relação a essa matéria a Contribuinte alega, em síntese, que, ainda que pudesse ser aplicada a multa isolada de forma concomitante com a multa de ofício, jamais poderia ela ser aplicada após o encerramento do exercício, conforme entendimento consignado no paradigma, o qual, pede a Contribuinte, seja aplicado no presente julgamento.

Quanto ao tema da concomitância das multas isolada e de ofício os acórdãos indicados como paradigma são os que seguem (transcreve-se a parte da ementa que interessa ao exame da matéria):

Acórdão nº 1402-001.390:

*MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA.*

*É inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas quando há concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após*

*a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007.*

Acórdão nº 1103-001.097:

*MULTA ISOLADA E MULTAS PROPORCIONAIS - CONCOMITÂNCIA*

*Multa isolada para as estimativas descabida. Apenado o continente, incabível apenar o conteúdo. Penalizar pelo todo e, ao mesmo tempo, pela parte do todo seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos. Princípio da consunção em matéria apenatória. A aplicação da multa de ofício de 75% sobre IRPJ e CSLL exigidos exclui a aplicação da multa de ofício de 50% sobre IRPJ e CSLL por estimativa do mesmo ano-calendário.*

Aqui a Contribuinte aduz, em apertada síntese, que mesmo após a alteração legislativa promovida pela Lei 11.488, de 2007, no art. 44 da Lei 9.430, de 1996, persiste a impossibilidade de cobrança concomitante das multas isolada e de ofício.

Finalmente em relação ao tema da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício o acórdão indicado como paradigma é o que segue (transcreve-se a parte da ementa que interessa ao exame da matéria):

Acórdão nº 9101-00.722:

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa ofício aplicada.*

Argumenta a Contribuinte, em síntese, que os juros de mora não podem ser exigidos sobre a multa de ofício lançada por absoluta falta de previsão legal, sendo que esta 1ª Turma assim decidiu no paradigma indicado.

Ao final pede a Contribuinte que o presente recurso seja conhecido e provido, para que "*seja reformado parcialmente o acórdão recorrido nos termos dos acórdãos paradigmas (...) e, conseqüentemente, cancelado integralmente o crédito tributário ainda remanescente no presente processo*".

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (e-fls. 1.546 e ss.), aduzindo em relação a cada um dos temas do recurso da Contribuinte, em essência, o que segue:

Efeitos prospectivos da coisa julgada - CSLL:

a) Preliminarmente afirma que, apesar de a Fiscalização mencionar o Parecer PGFN/CRJ 492/2011, pelo fato de o mesmo já se encontrar em pleno vigor à época desta fiscalização, a autuação se deu pelas razões contidas na conclusão do tópico relativo à CSLL no Termo de Verificação da Infração (TVI), ou seja que a coisa julgada favorável a recorrente deixou de produzir efeitos seja por norma superveniente, seja por decisão definitiva do STF;

Nesse aspecto, assevera que "*restou demonstrado pelo acórdão recorrido que no presente caso não há que se falar na aplicação equivocada do Parecer PGFN/CRJ 492/2011, uma vez que o mesmo não constituiu o fundamento da autuação, conforme acima*

*preliminarmente demonstrado, bem como o fato da recorrida ser objeto de sucessivas e contínuas autuações de CSLL, em períodos anteriores ao referido parecer, demonstram de forma cabal e irrefutável a ausência de surpresa do contribuinte e a falta de inércia do Fisco Federal, situações que excepcionam por completo a regra de irretroatividade de seu entendimento, conforme expressamente ressalvado no judicioso parecer";*

b) Alega que o REsp 1.118.893/MG não tem o alcance *ad aeternum* que pretende a recorrente, assinalando que a questão ali discutida se restringiu ao caso concreto de contribuinte que pugnou pela validade da CDA 60.6.96.004749-09, referente à cobrança de CSLL segundo a Lei 7.689/88, no exercício de 1991, em virtude de possuir decisão transitada em julgado de reconhecimento da inconstitucionalidade de cobrança de CSLL, nos moldes da Lei 7.689/88.

Esclarece que nesse julgado a Primeira Seção do STJ se manifestou *obiter dictum* pela impossibilidade de decisão posterior do STF proferida na ADI 15-2/DF, publicada no DJ 31/08/2007 retroagir e alcançar decisão judicial transitada em julgado que declarou a inexistência de relação jurídico-tributária aplicável ao exercício de 1991, isto é, o STJ firmou a impossibilidade de uma decisão posterior do STF (2007) atingir uma situação jurídica anterior (1991); consolidada anteriormente à decisão do STF.

Afirma, então, que a Primeira Seção do STJ no REsp 1.118.893/MG não analisou os efeitos prospectivos da eficácia vinculante das anteriores decisões transitadas em julgado contrárias à posterior decisão do STF, o que não era o tema em julgamento, já que o fato gerador analisado era de 1991, anterior à decisão do STF acerca da constitucionalidade da Lei 7.689/88, instituidora da CSLL. Isso tanto em controle difuso (RE 138.284-CE (Rel. Min. CARLOS VELLOSO, DJU 28.08.92), quanto em controle concentrado de constitucionalidade (ADI nº 15-2/DF ocorrida em 2007 - DJ 31/08/2007).

c) Acrescenta que especificamente o alcance *prospectivo* da decisão do REsp 1.118.893/MG na sistemática do recurso repetitivo do art. 543-B do CPC está sendo discutido no STJ, no âmbito do julgamento do EREsp 841.818/DF e do EAg 991.788/DF, ainda em trâmite, sendo que as decisões ali já proferidas vão no sentido de que o marco para cessação do efeito vinculante da decisão transitada em julgado é a decisão em definitivo proferida pelo STF em sentido contrário, seja em controle difuso ou concentrado.

d) Cita julgados do CARF e do STJ, bem como doutrina de Teori Albino Zavascki, que vão no sentido de que a imutabilidade da coisa julgada recairá sobre os desdobramentos da declaração que reconhece a inexistência da relação jurídico-tributária quando conservadas as circunstâncias de fato ou de direito vigentes ao tempo da decisão. Cessam os efeitos prospectivos da decisão quando modificados os fatos ou as normas sob os quais fora formado o juízo de certeza.

e) Sobre as alegações relativas à aplicação do PARECER PGFN/CDA/CRJ 396/2013, destaca que o mesmo apenas se aplica às interpretações dadas pela PGFN ao teor e extensão das decisões produzidas na sistemática dos art. 543-B e 543-C do CPC;

f) Quanto às alegações sobre o efeito da coisa julgada sobre a natureza da relação jurídico-tributária continuativa e os limites da coisa julgada, aduz que são descabidas, uma vez que pretende a recorrente que as normas gerais e abstratas relativas à CSLL posteriores a coisa julgada não a atinjam. Em suma, pretende que a coisa julgada o imunize

eternamente quanto à CSLL. Traz aqui considerações acerca do desenvolvimento da jurisprudência do STJ e do STF sobre o tema.

Multa isolada sobre estimativas não recolhidas lançada após o encerramento do ano-calendário:

a) Assinala que o IRPJ/CSLL possui fato gerador complexo, o que significa dizer que, apesar de a disponibilidade jurídica ou econômica da renda ser adquirida no decorrer de todo ano calendário, o fato gerador dessa contribuição apenas considera-se ocorrido no dia 31 de dezembro de cada ano. Entretanto, apesar de o fato gerador do IRPJ/CSLL ocorrer apenas no dia 31 de dezembro, o que, a princípio, faria com que a contribuição apenas fosse considerada devida a partir de tal data, foi criada a sistemática do recolhimento antecipado, a ocorrer mensalmente, nos termos previstos no art. 2º da Lei 9.430/96 e seus parágrafos, sistemática essa que se justifica diante da necessidade que possui a União de auferir receitas no decorrer do ano a fim de fazer face às despesas nesse período;

b) Sob essa ótica, percebe-se que o não recolhimento do IRPJ/CSLL por estimativa é infração bastante diversa daquela consistente na omissão de receitas apurada ao final do ano calendário. Assim, com a multa isolada sobre o não recolhimento de estimativas o contribuinte está sendo penalizado por não auxiliar, pelo regime de recolhimento mensal, a União a fazer frente às despesas incorridas no decorrer dos anos, e não, propriamente, por não pagar o tributo, até por que tal multa será devida ainda que não haja imposto a recolher;

c) Acrescenta que a multa de ofício e a multa isolada possuem bases de cálculos distintas, assinalando que enquanto a multa de ofício deve incidir sobre o tributo efetivamente devido pelo contribuinte, a multa isolada deve incidir sobre as antecipações que não foram pagas pela empresa no decorrer do ano, e sublinhando que nem sempre o conjunto dessas antecipações pagas equivalerá ao tributo efetivamente devido;

d) Trazendo à baila o art. 97, VI, do Código Tributário Nacional, assinala que não se pode criar hipótese de dispensa da multa isolada não prevista na legislação;

e) Assevera que o atual art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei 9.430/96 não deixa dúvidas quanto a essa questão, pois dispõe que a multa isolada será devida ainda que o contribuinte tenha “*apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*”. Aqui traz o disposto na Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, e jurisprudência do CARF.

Concomitância das multas isolada e de ofício:

a) A Fazenda reitera aqui alegações vertidas no item anterior, registrando que as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração, e não incidem sobre a mesma base de cálculo. São multas inteiramente diversas, previstas em lei, e não configuram nenhum *bis in idem*, como entendido pela Turma *a quo*, quando afirma que ao se penalizar o todo, não se pode penalizar parte deste todo, sendo, por consequência, indevida a aplicação do princípio da consunção nesta hipótese. Traz jurisprudência do TRF da 5ª Região;

b) Acrescenta que após o advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há sequer espaço para discussão do assunto, em face da clareza do texto legal. Traz doutrina de Marcos Vinícius Neder e julgado da CSRF.

Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício:

a) Trazendo à baila o art. 113, § 1º do CTN aduz que o crédito tributário engloba o tributo e a multa, e que, assim, tanto sobre o tributo (principal) quanto sobre a multa deve incidir juros, como determina o § 1º do art. 161 do Código Tributário Nacional. Traz doutrina de Hugo de Brito Machado e Bruno Fajersztajn, bem como jurisprudência do CARF;

b) Acrescenta que, a permanecer o entendimento segundo o qual na expressão “crédito não integralmente pago” não estaria incluída a multa de ofício, restaria comprometida a eficácia de qualquer penalidade pecuniária, seja pelo descumprimento da obrigação principal, seja pelo descumprimento da obrigação acessória;

c) Acerca da aplicação da Taxa Selic, assevera que a Lei nº 9.430/96 dispôs de modo diverso do § 1º do art. 161 do CTN e expressamente mandou aplicar aos créditos tributários da União a “*taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento*”, o que corresponde a taxa SELIC. Colaciona jurisprudência do CARF.

Em 01/6/2017, a Contribuinte apresentou petição (e-fls. 1.593 e ss.), em que, considerando recente "*reconhecimento de repercussão geral pelo STF sobre a temática discutida neste recurso especial de divergência (RE's nº 955.227/BA e 949.297/CE)*", requer "*a suspensão do presente feito, nos termos do art. 1.035, § 5º c/c 15 do NCPC até o pronunciamento definitivo do STF sobre a matéria no âmbito dos Recursos Extraordinários nº 955.227/BA e 949.297/CE*".

É o relatório.

## Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Os recursos são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deles tomo conhecimento. Igualmente tempestivas as contrarrazões oferecidas pela Fazenda e pela Contribuinte. No entanto, em razão de questionamentos relativos a admissibilidade do recurso da Fazenda, faz-se necessário analisá-los.

Porém antes dessa análise, em atenção à petição apresentada pela Contribuinte em 1/6/2017 requerendo a suspensão do andamento do presente processo até o pronunciamento definitivo do STF nos Recursos Extraordinários nº 955.227/BA e 949.297/CE, dado o reconhecimento de repercussão geral sobre a matéria ora discutida, cumpre esclarecer que não há previsão legal e nem regimental para tal.

Ora, se o Regimento Interno do CARF (RICARF) já teve previsão de sobrestamento dos julgamentos de recursos de sua competência sempre que o STF também sobrestasse o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, não mais ostenta disposição com tal teor.

Com efeito, os §§ 1º e 2º do art. 62-A do Anexo II do RICARF de 2009 (aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009), os quais estatuíam,

respectivamente, que, "*ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B*" e que "*o sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação*", foram revogados pela Portaria MF nº 545, de 18 de novembro de 2013, e não tiveram disposição correspondente no RICARF de 2015 (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015), atualmente vigente.

Assim, não há mais previsão legal ou normativa a permitir o sobrestamento peticionado, não sendo demais lembrar que um dos princípios que regem o processo administrativo é o da oficialidade, segundo o qual "*compete à própria Administração impulsionar o processo até o seu ato-fim*"<sup>1</sup>.

De outra banda, o sobrestamento aqui não se impõe em razão do disposto no § 5º do art. 1.037 do Código de Processo Civil ("*reconhecida a repercussão geral, o relator no Supremo Tribunal Federal determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional*"), como aduz a Contribuinte. Isso porque não houve no caso presente determinação de suspensão dos processos no CARF por parte dos ministros do STF que proferiram as decisões de afetação ao regime de repercussão geral trazidas pela Contribuinte.

Veja-se, a propósito, que em recente situação semelhante (suspensão de julgamento de processos nesta CSRF envolvendo o tema dos requisitos para a regulamentação da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal) houve, ali sim, determinação de suspensão de julgamento também ao CARF. Não foi o que aqui ocorreu.

Por essas razões, deve ser rejeitado o pedido de sobrestamento dos autos.

### **Recurso Especial da Fazenda Nacional**

Em preliminar das contrarrazões, a Contribuinte alega que o recurso fazendário ignora onexo causal e o interesse de agir.

É bem verdade que, em seu Recurso Especial, a Fazenda Nacional faz longa defesa da caracterização dos pagamentos efetuados pela ora Recorrente à VALE S.A. e glosados pela Fiscalização como sendo de *royalties* e afirma a inclusão do sócio pessoa jurídica no escopo da regra de ineditibilidade (do IRPJ) estabelecida pelo art. 71, parágrafo único, alínea "d", da Lei nº 4.506, de 1964 (art. 353, inciso I, do RIR/1999). Mas é certo também que, ao final do seu recurso, a Fazenda aduz que todo o raciocínio desenvolvido em relação ao IRPJ se aplica também à apuração da CSLL, trazendo à baila as disposições do art. 57 da Lei 8.981, de 1995, e do art. 28 da Lei 9.430, de 1996.

Nesse contexto, em que pese a Turma recorrida ter decidido, como refere a Contribuinte, no mesmo sentido do alegado pela Fazenda quanto à caracterização dos pagamentos como sendo de *royalties* e quanto a sua ineditibilidade por ser a beneficiária sócia da autuada, decidiu também que a conclusão pela ineditibilidade não se estendia à CSLL.

<sup>1</sup> NEDER, Marcos Vinicius e LÓPEZ, Maria Tereza Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 81e 82)

Deveras, foi esse (indedutibilidade na CSLL) o ponto específico de dissenso entre o Relator (Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida) e o Conselheiro João Otavio Oppermann Thomé, tendo a Turma acompanhado o último para afastar a glosa das despesas com *royalties* (vale lembrar que o IRPJ não foi objeto de lançamento no presente processo). Confirmam-se os trechos dos votos vencido e vencedor:

***Voto Vencido***

*Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, Relator*

(...)

*Entendo pertinente o argumento da Fazenda Nacional, o que, aliado à própria redação dos instrumentos firmados pelas interessadas, me leva a concluir que os pagamentos realmente foram efetuados a título de royalties e, por decorrência, devem ser considerados indedutíveis, pois é incontroverso que a Vale S/A é sócia da autuada, possuindo participação de 50% na Samarco Mineração.*

*Também não procede o argumento da Recorrente, de que ainda que fossem considerados como royalties, os valores seriam dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, pois a Lei n. 4.506/64 (artigo 71, "d") teria previsto apenas a indedutibilidade dos royalties pagos a pessoas físicas e que o artigo 353 do RIR teria ilegalmente ampliado o conceito legal.*

*Comparemos os dois dispositivos:*

**Lei n. 4.506/64**

Art. 71. A dedução de despesas com aluguéis ou "royalties" para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto de renda, será admitida:

(...)

Parágrafo único. **Não são dedutíveis:**

(...)

d) os "royalties" **pagos a sócios** ou dirigentes de empresas, e **a seus parentes ou dependentes;**

**Decreto n. 3.000/99:**

Art. 353. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único):

I - os royalties **pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas**, ou dirigentes de empresas, e **a seus parentes ou dependentes;**

*Com a devida vênia, não consigo vislumbrar qualquer argumento, gramatical, semântico ou jurídico capaz de invalidar o disposto em regulamento, até porque os dois comandos dizem exatamente a mesma coisa.*

*É evidente que a lei, ao dizer "sócios", se refere a qualquer tipo de pessoa com participação na sociedade e não somente às pessoas físicas, como entende a Recorrente, calcada na premissa de que só "pessoas físicas possuem parentes e dependentes".*

*O comando legal é claro e diz que são indedutíveis os royalties "pagos a sócios". O fato de, na sequência, existir a menção a "parentes ou dependentes" apenas demonstra a teleologia da norma, que buscou ser o mais ampla possível, até porque a partícula "e", na língua portuguesa, não serve como condicionante, mas como adição a conceitos já expressos.*

*Em síntese, nenhum sócio ou dirigente, inclusive eventuais parentes e dependentes, quando existirem, poderão receber royalties dedutíveis para fins de IRPJ. O pagamento dos valores, por óbvio, decorre de liberalidade da empresa, desde que observadas as limitações legais para a dedutibilidade.*

*O objetivo da lei é evidente, no sentido de impedir o favorecimento desigual, em prejuízo do Estado ou de sócios minoritários. O tema me parece de meridiana clareza e, nesse sentido, entendo que não assiste razão à Recorrente.*

*Entendo que o raciocínio se aplica, também, à CSLL, conforme entendimento da fiscalização e também da Receita Federal, nos termos da Solução de Consulta a seguir reproduzida (grifamos):*

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 316, DE 17 DE NOVEMBRO DE 2014

DOU de 02/12/2014, seção 1, pág. 10

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

EMENTA: DESPESAS COM ROYALTIES. DEDUTIBILIDADE. LIMITE APLICÁVEL.

Para efeito da apuração do Imposto de Renda IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, a dedutibilidade das despesas com royalties está condicionada às regras estabelecidas pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 RIR/99.

(...)

*Ante o exposto CONHEÇO do Recurso e, no mérito, voto por NEGAR-LHE provimento.*

### ***Voto Vencedor***

*Conselheiro João Otavio Oppermann Thomé*

*Inicialmente parablenzo o relator pela análise fática e jurídica empreendida, que culminou com a caracterização dos pagamentos feitos pela Samarco à Vale S/A como royalties, e, nesta conformidade, indedutíveis do lucro real, com a qual estou de pleno acordo.*

*Minha única discordância com relação ao voto do relator é quanto à extensão desta indedutibilidade dos royalties à apuração da base de cálculo da CSLL.*

(...)

*Em conclusão, e tendo em vista que no presente processo encontra-se em litígio tão somente a CSLL, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a glosa das despesas com royalties.*

É justamente na extensão ou não à CSLL da regra de indedutibilidade em comento que reside o interesse recursal da Fazenda Nacional.

### **Preliminar de Nulidade do Exame de Admissibilidade**

Também nas preliminares de suas contrarrazões, a Contribuinte aponta nulidade do Exame de Admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional, afirmando que foi procedido por pessoa que não possui atribuição para tal.

Cumpra transcrever a parte final do Despacho em que a admissibilidade do recurso foi apreciada (às e-fls. 1.646/1.648):

*Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial, interposto pela PGFN, para que seja rediscutida a matéria relativa à dedutibilidade das despesas com royalties pagos a sócio pessoa jurídica na apuração do IRPJ e CSLL.*

*(assinado digitalmente)*

*Carmen Ferreira Saraiva*

*De acordo.*

*Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo, II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **DOU SEGUIMENTO** ao recurso especial, interposto pela PGFN, admitindo a rediscussão da matéria relativa à dedutibilidade das despesas com royalties pagos a sócio pessoa jurídica na apuração do IRPJ e CSLL.*

*O presente processo deve ser encaminhado a Unidade de origem para ciência ao Sujeito Passivo do Acórdão, do recurso especial da PGFN, e deste despacho assegurando-lhe o prazo de 15 (quinze) dias para oferecer contrarrazões e, se for o caso, apresentar recurso especial relativa à parte do acórdão que lhe foi desfavorável. Ressalte-se que esse despacho é definitivo, em conformidade com o art. 69 do Anexo II do RICARF. Ao final, os autos devem retornar ao CARF para prosseguimento.*

*(assinado digitalmente)*

*Marcos Aurélio Pereira Valadão*

*Presidente da 1ª Seção e 2ª Câmara /1ª Seção/CARF/MF/DF*

Como se vê do excerto acima transcrito, não é a Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil Carmen Ferreira Saraiva quem decide admitir o recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, mas sim o Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF, Marcos Aurélio Pereira Valadão.

É ele, que tem competência para "*admitir ou negar seguimento a recurso especial*" (nos termos do art. 18, inciso III, do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015), quem decide dar seguimento ao recurso. O fato de o fazer tomando por base análise empreendida por Auditora-Fiscal designada, pela Portaria Conjunta RFB/CARF nº 889, de 2015, para compor o quadro de servidores de que trata o art. 8º da Portaria MF nº 343, de 2015 em nada macula sua decisão.

A atuação da Auditora-Fiscal em questão está em absoluta conformidade com o que a Portaria MF nº 343, de 2015, que aprova o RICARF, enuncia em seu art. 8º, uma vez que ela atuou colaborando em um dos processos de trabalho do CARF, qual seja o de exame de admissibilidade de recursos especiais. Confira-se:

*Art. 8º Ato conjunto do Secretário da Receita Federal do Brasil e do Presidente do CARF fixará quadro de servidores da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) que colaborará, integral ou parcialmente, nos processos de trabalho do CARF.*

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade do exame de admissibilidade do recurso especial.

### **Preliminar de Inadmissibilidade do Recurso Especial**

A Contribuinte alega também que o Recurso Especial da Fazenda Nacional não pode ser conhecido uma vez que o primeiro paradigma (acórdão nº 1402-000.905) não apresenta similitude fática com o acórdão recorrido, e que segundo paradigma (acórdão nº 108-08.085) "*não contempla qualquer divergência fática que justifique o cabimento do Recurso Especial em tela*", além de não ter sido transcrita a integralidade de sua ementa ou juntado seu conteúdo integral.

No que se refere ao acórdão nº 1402-000.905, verifica-se claramente que neste paradigma se afirma que a regra de indedutibilidade de despesas com *royalties* no caso em que são pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes, enunciada pelo art. 71, parágrafo único, alínea "d", da Lei nº 4.506, de 1964 (art. 353, I do RIR/1999), aplica-se também à CSLL, por força do que dispõe o art. 28 da Lei 9.430, de 1996. Confira-se (sublinhou-se):

*Como se observa da ementa acima transcrita, a DRJ afastou o lançamento tributário por entender que as despesas com royalties somente guardam a característica de indedutíveis quando pagas a sócios.*

*A conclusão do douto colegiado de primeira instância pautou-se em interpretação do artigo 353, I do RIR/99, que tem o seu fundamento legal no art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964.*

*A meu ver, a interpretação dada ao dispositivo pela DRJ e que levou à exoneração de parte do lançamento foi equivocada.*

*Ao contrário do decidido, a legislação em vigor alberga sim a vedação de dedutibilidade levada a termo no caso concreto.*

*Isso porque, a intenção da norma é vedar, de forma ampla, a destinação de royalties em benefício de sócios, dirigentes ou seus parentes.*

*A nítida finalidade da norma é obstaculizar o favorecimento irregular, ou, no mínimo questionável, de poucos (sócios, dirigentes ou seus parentes.), em detrimento do Fisco (verificado com a redução do lucro tributável da empresa que paga os royalties) ou em detrimento de outros sócios ou acionistas da sociedade (verificado com a redução dos lucros a serem distribuídos).*

(...)

Por fim, esclareço que a glosa corretamente alcançou a CSLL. Sou de opinião que a partir da vigência do art. 28 da Lei 9.430/1996 aplicam-se à CSLL as mesmas vedações e limitações para dedução de custo e despesas do IRPJ, salvo disposição contrária expressa em Lei.

Assim, dou provimento ao recurso de ofício para restabelecer a glosa, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL.

Já no acórdão recorrido, conclui-se que a regra de indedutibilidade em tela não se aplica à CSLL, como indica a própria ementa do julgado, parcialmente transcrita a seguir (sublinhou-se):

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

*Ano-calendário: 2009, 2010*

*(...)*

*PAGAMENTO DE ROYALTIES A SÓCIOS.*

*A regra do art. 353, inciso I, do RIR/99 (art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964), que veda a dedução de royalties pagos a sócios da base de cálculo do IRPJ, não se aplica à CSLL por falta de previsão legal*

Clara, portanto, a divergência de interpretação da legislação tributária.

O fato de que no caso do presente processo os *royalties* decorrem de direitos minerários ao passo que no paradigma se relacionam ao uso de marca, não é suficiente para descaracterizar o dissídio jurisprudencial.

Com efeito, a controvérsia aqui se situa na aplicação ou não da regra de indedutibilidade de despesas com *royalties* no caso em que são pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes, enunciada pelo art. 71, parágrafo único, alínea "d", da Lei nº 4.506, de 1964 (art. 353, inciso I, do RIR/1999), também na apuração da CSLL, regra essa que é indiferente ao tipo de *royalties*. Confira-se:

*Art. 71. A dedução de despesas com aluguéis ou "royalties" para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto de renda, será admitida:*

*a) quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento; e*

*b) se o aluguel não constituir aplicação de capital na aquisição do bem ou direito, nem distribuição disfarçada de lucros de pessoa jurídica.*

*Parágrafo único. Não são dedutíveis:*

*(...)*

*d) os "royalties" pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;*

Assim, esse paradigma, por si só, já seria suficiente para a caracterização da divergência, motivo por que deixo de analisar o acórdão nº 108-08.085, bem como os

argumentos de não conhecimento desse acórdão como paradigma em razão da ausência de transcrição completa de sua ementa.

Rejeito, portanto, a preliminar de inadmissibilidade do recurso da Fazenda Nacional.

### Mérito

Embora a Fazenda Nacional tenha trazido em seu recurso argumentos em favor da caracterização dos pagamentos cuja dedução na base de cálculo da CSLL foi glosada como sendo de *royalties* e em defesa da inclusão dos sócios pessoa jurídica no alcance da regra de indedutibilidade do art. 71, parágrafo único, alínea "d", da Lei nº 4.506, de 1964, tais argumentos não se colocam em oposição à decisão recorrida, eis que, como visto no início do presente voto, a Turma *a quo* também decidiu nesses termos.

Sendo assim, os temas da caracterização dos pagamentos como *royalties* e da aplicação da regra de indedutibilidade em comento quando o beneficiário dos pagamentos de *royalties* é sócio pessoa jurídica não serão aqui apreciados, uma vez que quanto a eles não há controvérsia entre o recurso e a decisão recorrida a ser dirimida.

Dito isso, a questão de mérito a ser aqui solvida se situa tão somente na aplicação ou não ao caso presente da regra de indedutibilidade de despesas com *royalties* do art. 71, parágrafo único, alínea "d", da Lei nº 4.506, de 1964. Vale transcrever parcialmente o artigo em questão:

*Art. 71. A dedução de despesas com aluguéis ou "royalties" para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto de renda, será admitida:*

- a) quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento; e*
- b) se o aluguel não constituir aplicação de capital na aquisição do bem ou direito, nem distribuição disfarçada de lucros de pessoa jurídica.*

*Parágrafo único. Não são dedutíveis:*

- a) os aluguéis pagos pelas pessoas naturais pelo uso de bens que não produzam rendimentos, como o prédio de residência;*
- b) os aluguéis pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes, em relação à parcela que exceder do preço ou valor do mercado;*
- c) as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de um bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;*
- d) os "royalties" pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;*
- e) os "royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:*

(...)

*f) os "royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:*

(...)

*g) os "royalties" pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:*

(...)

Como relatado, a Fazenda Nacional discorda do entendimento sufragado no acórdão recorrido e defendido nas contrarrazões da Contribuinte de que, não se aplicando à CSLL o dispositivo em tela, deve-se ter por dedutíveis da sua base de cálculo as despesas decorrentes do pagamento de *royalties* por ausência de base legal para considerar tais despesas indedutíveis.

Como se vê na transcrição acima do art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964, o dispositivo faz referência à "*apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto de renda*", nada mencionado sobre a apuração da CSLL. Vale assinalar que o art. 71 em questão, que permanece com sua redação original é norma bastante anterior à instituição da CSLL, que se deu com a Lei nº 7.689, de 1988.

Ainda que a extensão ou não das regras de indedutibilidade do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 7.689, de 1988, à CSLL, possa causar dúvidas, creio que a questão resta dirimida com a conclusão a que chegou a própria Receita Federal do Brasil por ocasião da edição da Instrução Normativa nº 1.700, de 2017, a qual consolida normas esparsas de determinação e pagamento do Imposto sobre a Renda e da CSLL.

Com efeito, o item 99 da "Tabela de Adições ao Lucro Líquido" (Anexo I da IN), consigna que a adição do "*valor dos royalties e das importâncias pagas a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que forem indedutíveis nos termos: (1) dos arts. 52 e 71, caput, alínea 'a', e parágrafo único, alíneas 'c' a 'g', da Lei nº 4.506, de 1964; (2) do art. 50 da Lei nº 8.383, de 1991; (3) do art. 74, caput, da Lei nº 3.470, de 1958; (4) do art. 12 da Lei nº 4.131, de 1962; e (5) do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.730, de 1979*" se aplica ao IRPJ mas não se aplica à CSLL. E remete aos arts. 85 a 88 da IN, que assim dispõem (transcrição parcial, sublinhou-se):

**CAPÍTULO XVI**  
**DOS ALUGUÉIS, DOS ROYALTIES E DA ASSISTÊNCIA TÉCNICA, CIENTÍFICA**  
**OU ADMINISTRATIVA**

(...)

**Seção II**  
**Dos Royalties**

*Art. 85. Para efeito de apuração do lucro real a dedução de despesas com royalties será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, o uso ou a fruição do bem ou direito que produz o rendimento.*

*Parágrafo único. Na apuração do resultado ajustado deve ser observado o disposto no art. 69.*

*Art. 86. Não são dedutíveis na apuração do lucro real:*

*I - os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou a dirigentes de empresas e a seus parentes ou dependentes;*

*II - as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de um bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;*

*III - os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:*

*a) pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz; ou*

*b) pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto, observado o disposto no parágrafo único;*

*IV - os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:*

*(...)*

*V - os royalties pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:*

*(...)*

Conclui-se, portanto, que andou bem a Turma recorrida quando afastou a glosa da dedução das despesas com *royalties* procedida pela Fiscalização, devendo ser negado provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

### **Recurso Especial da Contribuinte**

Conforme relatado, a Contribuinte trouxe quatro matérias em seu Recurso Especial: (i) efeitos prospectivos da coisa julgada - CSLL; (ii) multa isolada sobre estimativas não recolhidas lançada após o encerramento do ano-calendário; (iii) concomitância das multas isolada e de ofício; (iv) incidência de juros de mora sobre a multa de ofício], todas elas contraditadas pela Fazenda Nacional. A apreciação de cada uma delas é feita a seguir.

### **Efeitos prospectivos da coisa julgada - CSLL**

De pronto cumpre assinalar que esta 1ª Turma da CSRF já apreciou autuação fiscal em que a ora Recorrente figurava como sujeito passivo e na qual os fatos em tudo se assemelham aos do presente processo. Com efeito, no processo nº 10680.721852/2011-47 também se discutia autuação fiscal em que a Fiscalização considerou que a ora Recorrente não mais estava desobrigada de recolher CSLL por ter coisa julgada em seu favor, com a diferença de que ali o período autuado alcançava os anos-calendário de 2007 e 2009.

Ao julgar aquele processo, este Colegiado proferiu o acórdão de nº 9101-002.287, de minha relatoria, através do qual foi dado provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional. Transcreve-se a ementa do julgado em questão:

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

*Ano-calendário: 2007, 2008*

*INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 7.689, DE 1988. EFEITOS PROSPECTIVOS DA COISA JULGADA. ALTERAÇÃO DAS CIRCUNSTÂNCIAS JURÍDICAS. APLICAÇÃO DO DECIDIDO NO RESP Nº 1.118.893/MG.*

*Ainda que as decisões do STJ exaradas sob o regime do art. 543-C do CPC (recursos repetitivos) devam ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, ao se aplicar o decidido por aquela Corte na verificação dos efeitos de decisões judiciais transitadas em julgado que declararam inconstitucional a Lei nº 7.689, de 1988 (REsp nº 1.118.893/MG), deve-se cotejar as circunstâncias jurídicas e fáticas que envolvem o caso concreto e a decisão transitada em julgado com os limites do decidido no recurso especial em tela. Discrepâncias normativas e de precedentes demonstram que a hipótese não se subsume ao repetitivo, e justificam a sua não aplicação.*

*INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 7.689, DE 1988. EFEITOS PROSPECTIVOS DA COISA JULGADA. ALTERAÇÃO DAS CIRCUNSTÂNCIAS JURÍDICAS. Os precedentes da ADI nº 152/ DF e dos RE nº 146.733/SP e nº 138.284/CE possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente ao tempo da prolação de decisão judicial, transitada em julgado, que declarou a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, fazendo cessar automaticamente sua eficácia.*

*INTERPRETAÇÃO DO RESP nº 1.118.893-MG NO TOCANTE ADI nº 152/DF. INTERPRETAÇÃO DO RE 730.462.*

*O acórdão do STJ nos autos do REsp nº 1.118.893-MG analisou a ADI nº 152/DF sob o aspecto da segurança jurídica, mas não se pronunciou sobre os seus efeitos prospectivos. O acórdão do STF nos autos do RE nº 730.462/SP, ao analisar os efeitos de uma declaração, em controle concentrado, de constitucionalidade ou inconstitucionalidade de preceito normativo sobre fatos ou atos alcançados por sentenças judiciais anteriormente proferidas em sentido contrário, afirmou que para os fatos e atos futuros, a declaração já produz seus efeitos, prescindindo-se de uma ação rescisória para cessar os efeitos da coisa julgada.*

Dito isso, tem-se que o Termo de Verificação de Infração (TVI - e-fls. 25 e ss.), relata que a Contribuinte deixou de declarar e recolher CSLL referente aos anos-calendário de 2009 e 2010 sob a alegação de que através da Ação Ordinária nº 90.0003670-4 obteve declaração judicial transitada em julgado que a "*desobriga de recolher a CSLL com base na declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88*".

A Ação Ordinária em questão foi decidida em primeira instância em desfavor da Contribuinte, não tendo sido acolhida a sua pretensão de ver "*declarada a inexistência de relação jurídico tributária*" em razão das inconstitucionalidades apontadas nas Leis nº 7.689, de 1988, e nº 7.856, de 1989 (vide sentença às e-fls. 336 a 344).

Entretanto, ante a apelação, o TRF da 1ª Região proferiu, em 27/11/1991, o acórdão de e-fls. 374 e ss., reformando a sentença e concluindo pela inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, em toda a sua extensão, referindo restar esvaziado, por consequência, "*o comando expresso no art. 2º da Lei nº 7.856/89, que majorou a alíquota da condenada contribuição social*".

O acórdão foi publicado em 13/02/1992 (e-fls. 221) e, conforme despacho de e-fls. 407, o trânsito em julgado se deu em 28/08/1993. Vale transcrever ementa e trecho do voto condutor do acórdão em questão:

*Ementa:*

*CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. SEGURIDADE SOCIAL. LEI Nº 7.689, DE 1988. INCONSTITUCIONALIDADE.*

*O Plenário do Tribunal Regional Federal – 1ª Região, ao apreciar a arguição de inconstitucionalidade suscitada na AMS nº 89.01.13614-7 – MG, proclamou, por decisão majoritária, a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, instituidora de contribuição social, incidente sobre o lucro das empresa e exigível a partir dos resultados apurados em 31.12.1988.*

*Apelação Provida*

*Trecho do voto condutor:*

*O EXMO. SR. JUIZ VICENTE LEAL (RELATOR):-*

*A questão posta em juízo tem sido objeto de inúmeras demandas perante o Judiciário Federal, todas tendentes a afastar a exigência da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88.*

*Sustentam as empresas que a exigência do questionado gravame é inconstitucional porque:*

- a) não poderia ser instituída sem prévio plano de custeio pertinente à seguridade social;*
- b) não poderia ser instituída por lei ordinária, mas somente por lei complementar;*
- c) a exação não poderia incidir sobre o fato gerador e base de cálculo próprios do imposto de renda;*
- d) a incidência já no exercício de 1988 configura ofensa a direito adquirido e ao princípio da anterioridade.*

*O tema foi exaustivamente debatido no Plenário deste Tribunal, ensejo em que cada um dos seus membros expende longamente o seu pensamento. Todos os aspectos da 'res in judicio deducta' foram plenamente examinados.*

*Naquele ensejo, filiei-me à corrente que entendia ser inconstitucional, em toda a sua extensão, a Lei nº 7.689/88, por haver instituído um tributo novo, de natureza jurídica diversa da contribuição social para a seguridade social prevista no art. 195 da Constituição Federal.*

*Sustentei, naquele julgamento, que o modelo de administração e fiscalização do referido gravame, como estatuído na Lei nº 7.689, afasta-se do regime jurídico-constitucional da contribuição social para a seguridade social, principalmente no pertinente aos princípios inscritos no art. 194, parágrafo único, inciso V (que prescreve a 'equidade na forma de participação de custeio') e inciso VII (que manda observar na administração da referida contribuição, o 'caráter democrático e descentralizado da gestão administrativa, com a participação da comunidade, em especial de trabalhadores, empresários e aposentados'). E enquanto assim preconizam as normas constitucionais pertinentes, a Lei nº 7.689/88 ordena que a*

*administração e fiscalização da contribuição em tela é da competência da Secretaria da Receita Federal, aplicando-se-lhe, no que couber, a legislação do imposto de renda no que pertine ao lançamento, à consulta, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo. E além do mais, não guarda ela qualquer relação com os benefícios da Previdência Social, o que desfigura o caráter de contribuição para a seguridade social.*

*Aduzi, de outra parte, que não se enquadra tal gravame na moldura das contribuições sociais instituídas para intervenção no domínio econômico ou no interesse das categorias profissionais ou econômicas, previstas no art. 149, da Carta Magna. E se o fosse, dependeria, para sua instituição, de lei complementar, como expressamente previsto no art. 149 ('...observado o disposto no art. 146, III, e 150, I e III...').*

*A nossa posição, em primeiro julgamento, não obteve o apoio majoritário da Corte, sendo, por isso, afastada a arguição de inconstitucionalidade, seja da Lei nº 7.689, em toda a sua extensão, seja do seu art. 8 (REO nº 89.01.097818-MT, in D.J. de 01.10.1990).*

*Posteriormente, a matéria foi novamente agitada em plenário, por via de Arguição de Inconstitucionalidade suscitada na AMS nº 89.01.136147-MG, ensejo em que o Tribunal, por maioria de votos, proclamou a inconstitucionalidade plena da Lei nº 7.689/88, sendo aquela magna decisão condensada em lapidar acórdão da lavra do eminente relator do incidente, Juiz Tourinho Neto, expresso nos termos seguintes:*

*"CONSTITUCIONAL. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. LEI 7.689, DE 15.12.88. INCONSTITUCIONALIDADE.*

*1. Ante o disposto no art. 149, da Constituição Federal de 1988, que manda observar o art. 146, inc. III, só lei complementar pode instituir contribuição social.*

*2. As contribuições sociais, que, em face dos arts. 149 e 146, inc. III, da CF/88, são tributos, não se aplica o disposto no art. 150, inc. III, tendo em vista o estabelecido no par. 6, do art. 195, da CF/88.*

*3. As contribuições sociais novas não podem ter fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos e contribuições já existentes (CF/88, art. 195, par. 4, c/c o art. 154, inc. I). A Lei 7689/88, no entanto, elege como base de cálculo da Contribuição o Lucro das Pessoas Jurídicas (arts. 1 e 2), que já é próprio do imposto de renda (arts. 44 do CTN, e 153, do RIR/80), além de assemelhar o seu fato gerador ao deste imposto - aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica (art. 43, CTN).*

*4. A Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988, por outro lado, não poderia instituir contribuição social, pois o novo sistema tributário ainda não estava em vigor, ex vi do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que estabeleceu que o sistema tributário entraria em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da constituição - 1 de março de 1989. Infringência, por conseguinte, ao princípio da irretroatividade.*

*5. Violou, outrossim, a Lei 7.689/88, o art. 165, par. 5, inc. II, da CF/88, ao determinar, em seu art. 6, que a contribuição social será administrada e fiscalizada pela Secretaria da Receita Federal, quando diante do preceito constitucional (art. 165, par.5, inc. III), a sua arrecadação deveria integrar o orçamento da seguridade social.*

6. A Lei 7.689/88 é inconstitucional, em razão, pois, de ter infringido os arts. 146, inc. III; 154, inc. I; 165, parag. 5, inc.III; e 195, parags. 4 e 6, da Constituição Federal de 1988.

7. Incidentes de inconstitucionalidade procedente." (in DJ de 14.10.91, pág. 25358).

A partir daquela decisão plenária, a questão restou resolvida no âmbito desta Corte, sendo despiciendo discutir novamente o tema, já que no mencionado julgamento todos os ângulos da quaestio juris foram exaustivamente analisados.

A sentença posta em reexame na presente apelação não guarda harmonia com a mencionada decisão plenária, impondo-se, de consequência, a sua reforma.

De outra parte, é de se concluir que, em face da decisão plenária que declarou inconstitucional a Lei nº 7.689, em toda a sua extensão, restou esvaziado, por consequência, o comando expresso no art. 2º da Lei nº 7.856/89, que majorou a alíquota da condenada contribuição social.

Isto posto, dou provimento à apelação para julgar procedente a ação, nos termos do pedido, invertendo-se o ônus da sucumbência.

É o meu voto.

De pronto é possível identificar que **o precedente** sobre o qual se baseou o TRF da 1ª Região ao julgar o processo da Contribuinte **é o mesmo que fundamentou a decisão transitada em julgado, que é objeto do *leading case* no julgamento do recurso repetitivo** pelo STJ aqui tratado: AMS nº 89.01.136147-MG - TRF da 1ª Região; contudo, tal constatação **não é suficiente para aplicar, de forma automática, o decidido no REsp nº 1.118.893/MG ao presente caso**, pois o lançamento ora analisado fundamenta-se em sistema jurídico diverso daquele analisado pelo STJ.

Com efeito, o auto de infração contra o qual se insurgiu a Contribuinte no presente processo (e-fls. 3 e ss.) foi lavrado em 30/09/2013, e alcançou fatos geradores de CSLL ocorridos nos anos-calendário 2009 e 2010, tendo como enquadramento legal correspondente à infração ora discutida (falta de recolhimento de CSLL, e-fls. 6), os seguintes dispositivos:

#### Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2010:

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 1º da Lei nº 9.316/96

Arts. 10, 11 "d" e 23, II da Lei 8.212/91

Art. 79 da Lei 8.383/91

Ou seja, os fatos geradores alcançados no auto de infração ocorreram **mais de mais de quize anos após o trânsito em julgado do acórdão do TRF da 1ª Região que declarara, em favor da Contribuinte**, a inexistência de relação jurídico tributária a ensejar a cobrança de CSLL por força da inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988. Veja-se, aliás, que a Lei nº 7.689, de 1988, sequer é citada no enquadramento legal do auto de infração.

Ao longo desse período, a legislação de regência da CSLL sofreu diversas modificações por obra de normas supervenientes, tais como a Lei Complementar nº 70, de nº

1991 (art. 11); a Lei nº 8.383, de 1991 (arts. 41, 44, 79, 81, 86, 87, 89, 91 e 95); a Lei nº 8.541, de 1992 (ats. 22, 38, 39, 40, 42 e 43); a Lei nº 9.249, de 1995 (arts. 19 e 20); a Lei nº 9.430, de 1996 (arts. 28 a 30, sendo que o art. 28 remete aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71 da mesma Lei); e a Lei nº 10.637, de 2002 (arts. 35 a 37, 45).

Essa superveniência de alterações legislativas bem como de decisões judiciais que estabeleceu uma nova conformação jurídica a envolver a CSLL está expressa na fundamentação do lançamento. Confirmam-se alguns trechos do TVI:

12. Consultando a ação judicial verificamos que a decisão de primeira instância foi desfavorável à autora. Contudo, a Corte de Apelação (TRF1ª) reformou a sentença, declarando a inconstitucionalidade da Lei 7.689/88. O Recurso Especial da Fazenda Nacional não teve seguimento por estar o dissídio fundamentado em tema de índole constitucional, conforme despacho de fls. 84, do processo judicial nº 90.00.03670-4 (RE 150386-6). O Recurso Extraordinário da Fazenda Nacional foi admitido pelo TRF-1ª, conforme despacho de fls. 85 a 87 do referido processo judicial, mas teve seu seguimento negado pelo Ministro do STF Moreira Alves, conforme despacho de fls. 93, do RE 150386-6, pelo fato de não se encontrar nos autos cópia do acórdão do Plenário do Tribunal a quo em que se declarou a inconstitucionalidade da Lei 7.689/88. O mérito da questão nem sequer foi examinado pelo STF, mesmo já existindo nessa época precedentes do próprio STF (RE 138.28-PA e RE 146.733-SP) reconhecendo a constitucionalidade da Lei 7.689/88 (exceto o artigo 8º que se refere ao período-base de 1988), conforme despacho de fls. 91, do RE 150386-6. O despacho de fls. 93, que negou seguimento ao Recurso Extraordinário da Fazenda Nacional pela falta de uma cópia de um acórdão, transitou em julgado no dia 23/08/93. Em suma, a forma processual prevalecendo sobre a essência/mérito da matéria que já estava decidida em precedentes do próprio STF pela constitucionalidade da Lei 7.689/88.

(...)

19. Diante do exposto, não tem amparo a pretensão da recorrente de não recolher a CSLL nos anos-calendário de 2009 e 2010, porque houve alteração no quadro jurídico da CSLL, tendo em vista decisão contrária proferida pelo STF à sentença transitada em julgado em favor do contribuinte, em controle difuso (RE 138.284-CE, de 1992, com ulterior Resolução do Senado Federal nº 11/95) e em controle concentrado (ADIN 15 - Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, DJU 01.08.2007).

(...)

22. E os Tribunais estão na linha de entendimento de que precedente objetivo e definitivo do STF cessa, prospectivamente, a eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhe forem contrárias, de forma a ser exigível a CSLL dos fatos geradores futuros, pois nos autos de EREsp 841.818/DF e EAg 991.788/DF, sobre a CSLL, primeiramente, em sede de decisão monocrática, entendeu-se pela cessação da eficácia vinculante das decisões transitadas em julgado a partir de decisão posterior do Plenário do STF em sede de controle difuso, no RE 138.284-CE (Rel. Min. CARLOS VELLOSO, DJU 28.08.92); a qual foi seguida de Resolução Senatorial nº 11, de 04 de abril de 1995, para suspender a execução apenas do art. 8º da Lei 7.689/88. Segue a decisão, publicada em novembro de 2011 (16/11/2011), proferida pelo Ministro Napoleão Nunes Maia, nos autos dos Embargos de Divergência em REsp Nº 841.818 - DF (2010/0091381-3), cujo teor se repetiu no julgamento dos Embargos de Divergência no Agravo 991.7884, verbis:

(...)

23. Segundo o Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho, a cessação ad futurum da eficácia da coisa julgada tributária de decisão que declarou a inconstitucionalidade material da Lei 7.689/88; instituidora da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ocorreu "a partir do julgamento do RE 138.284-CE (Rel. Min. CARLOS VELLOSO, DJU 28.08.92), com a preservação dos efeitos consolidados, acolhendo-se a tese da Fazenda Pública Nacional, exposta no Parecer PFN 492, de 24 de maio de 2011 (DOU 26.05.2011)".

24. Posteriormente, em decisão publicada em fevereiro de 2012 (DJE 02/02/2012), em Embargos de Declaração nos Embargos de Divergência no RESP Nº 841.818 - DF5, o ilustre Ministro revisou seu posicionamento; para fixar como marco para cessação da eficácia vinculante da coisa julgada a data do trânsito em julgado da decisão do STF proferida em controle concentrado, determinando que "independentemente de ação rescisória ou anulatória (...) a coisa julgada tributária referente ao REO 89.01.16151-6-DF, do TRF1 (Rel. Des. Federal FERNANDO GONÇALVES, DJU 05.12.1991), perdeu pronta e automaticamente a sua eficácia, na data do trânsito em julgado do venerando Acórdão proferido pelo STF na ADIN 15 (Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, DJU 01.08.2007), veiculante de diretriz que lhe é adversa", verbis:

(...)

25. Além disso, os tributos de trato sucessivo constituem um sistema de bases correntes, fato este impeditivo à constituição da coisa julgada, ensinamento já acolhido pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 233662/GO (1999/0090373-0), onde se analisam os mesmos pontos relativos à CSLL, cujo acórdão foi assim ementado:

(...)

30. Portanto, a Lei nº 8.212/91 não apenas reproduziu a obrigação constitucional das empresas contribuírem sobre o lucro, como também reafirmou as disposições contidas na Lei 7.689/88, concernentes à base de cálculo e à alíquota. Com efeito, é a própria Constituição da República de 1988 que impõe a toda sociedade, nos termos da lei, a obrigação de contribuir para a seguridade social. Assim determina o artigo 195 da CF, "verbis":

(...)

31. Se, para instituir um tributo, a lei deve definir-lhe os contribuintes, o fato gerador, a alíquota e a base de cálculo, nenhum desses elementos falta à Lei nº 8.212/91.

32. Ora, é evidente que o artigo 11, parágrafo único, letra "d" discrimina o fato gerador da contribuição social de que se trata: o lucro. O artigo 15, por sua vez, conceitua seu contribuinte: as empresas, quer constituídas sob a forma de sociedades, quer sob a forma de firmas individuais. O artigo 23 determina sua base de cálculo e a alíquota sobre o lucro líquido ajustado, antes da provisão do imposto sobre a renda. Essas disposições já fornecem o bastante para constituir qualquer espécie tributária, mas o legislador prosseguiu: no artigo 30 trata da forma de arrecadação; no artigo 33 dispõe sobre a fiscalização e sobre o lançamento de ofício, no artigo 34 estabelece o critério de correção monetária dos débitos em atraso.

33. Assim, pelo amplo tratamento que lhe conferiu, a Lei nº 8.212/91 legitimaria por si só a exigência da contribuição social sobre o lucro. Toda a legislação superveniente continua a fazer remissões à Lei nº 7.689/88, porém, por um motivo que já conhecemos: a despeito das disputas judiciais que sua validade a princípio alimentou, o Supremo Tribunal Federal considerou-a perfeitamente válida, de sorte que a Lei nº 8.212/91, somente veio a reiterar seu conteúdo, concebida que foi para disciplinar toda a matéria concernente às fontes de recursos da seguridade social.

34. Enfim, na esteira dessas considerações, sem sombras de dúvidas o amparo seguro da Lei nº 8.212, de 1991, por si só, é suficiente para o lançamento. Esse, inclusive, tem sido o entendimento reiterado em diversos acórdãos, como é o caso do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, no julgamento da Ação Rescisória nº 2002.01.00.029739-5/MG:

(...)

35. Além de todos os argumentos expostos neste Termo de Verificação, os entendimentos judiciais acima mencionados, assim como outros no mesmo sentido, concluem pela legalidade do lançamento no qual a Fazenda Nacional exige, com base na Lei nº 8.212, de 1991, das empresas que obtiveram decisão judicial favorável transitada em julgado contra a legislação anterior (Lei nº 7.689, de 1988), a CSLL não recolhida a partir da edição da lei nova (Lei 8.212, de 1991), afastando, definitivamente o argumento de proteção pela coisa julgada, que restou alterada seja por norma superveniente, seja por decisão definitiva do STF que considerou constitucional a Lei 7.689/88 (com exceção apenas do art. 8º que se referia ao período-base de 1988).

A Recorrente afirma na peça recursal, no entanto, que a decisão firmada pelo STJ no Recurso Especial nº 1.118.893/MG (a qual, tomada sob a sistemática dos recursos repetitivos de que trata o art. 543-C do CPC, seria de observância obrigatória no CARF, a teor do art. 62-A do Anexo II do RICARF então vigente) (i) "*expressamente afastou qualquer hipótese no sentido de que as superficiais alterações sofridas pela Lei nº 7.689/88 teriam o condão de macular as relações jurídicas já pacificadas pela coisa julgada*" e (ii) "*afastou qualquer efeito do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 15 ("ADI nº 15") pelo Supremo Tribunal Federal sobre a relação jurídica estabilizada por decisão judicial transitada em julgado*".

Ocorre, porém, que a legislação analisada pelo STJ no REsp nº 1.118.893/MG, e que teria alterado a incidência da CSLL a partir da Lei nº 7.689, de 1988, corresponde à Lei Complementar nº 70, de 1991, e às Leis nº 7.856, de 1989, nº 8.034, de 1990, nº 8.212, de 1991, nº 8.383, de 1991 e nº 8.541, de 1992. Verifica-se que o voto do

Ministro Arnaldo Esteves Lima, relator do REsp, é calcado, na parte que analisa as citadas leis, no voto da Min. Eliana Calmon, por ocasião do REsp nº 731.250/PE, que analisa detalhadamente cada dispositivo dessas leis, mas apenas essas leis.

Por conseguinte, **algumas das normas que serviram para fundamentar o auto de infração não foram analisadas no julgamento do REsp nº 1.118.893/MG**, notadamente a Lei nº 8.981, de 1995 (art. 57), Lei nº 9.249, de 1995 (art. 2º), e Lei nº 9.316, de 1996 (art. 1º).

É importante destacar que já ao tempo da publicação dessas normas era pacífico o entendimento no âmbito do STF que a CSLL podia ser regulada por lei ordinária, pois no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 146.733/SP, em 29/06/1992, o Pleno do STF reconheceu, em sede de controle difuso, a constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988 (a exceção do art. 8º do referido diploma). Tal entendimento foi confirmado no julgamento do RE nº 138.284/CE, em 01/07/1992, igualmente em controle difuso, cuja ementa ora transcrevo, com grifos:

*CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS. Lei n. 7.689, de 15.12.88.*

*I. - Contribuições para-fiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C.F., art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F., arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais.*

*II. - A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, e uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parágrafo 4.º do mesmo art. 195 e que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição devesse observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, parágrafo 4.º; C.F., art. 154, I). Posto estarem sujeitas a lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, "a").*

*III. - Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada.*

*IV. - Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa e que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1.º).*

*V. - Inconstitucionalidade do art. 8.º, da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art. 150, III, "a") qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro no prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, parágrafo 6.º). Vigência e eficácia da lei: distinção.*

*VI. - Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8.º da Lei 7.689, de 1988.*

Veja-se, a propósito, que ambas as decisões do STF foram mencionadas no TVI, conforme trechos anteriormente transcritos.

Assim, não se pode dizer que as Leis nº 8.981, de 1995, nº 9.249, de 1995 e nº 9.316, de 1996, estariam alcançadas pelo REsp 1.118.893/MG, a ponto de não poderem ser

aplicadas a quem porventura tenha uma decisão judicial favorável fundamentada na inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988 (que foi o objeto de pedir no caso concreto).

**Mas a alteração legislativa não é a única forma que podemos considerar como uma mudança no suporte jurídico decorrido entre a decisão judicial transitada em julgado e os fatos geradores objeto do lançamento.**

É preciso ter em conta, quando estamos tratando de constitucionalidade de leis, também as decisões definitivas do STF com efeitos *erga omnes*, pois, sendo o STF o “Guardião da Constituição”, seu pronunciamento em caráter definitivo afasta qualquer dúvida sobre a constitucionalidade/inconstitucionalidade de uma norma.

Nesse contexto, como concluído na síntese final do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, "*possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, precisamente por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade*", não apenas os precedentes "*formados em controle concentrado de constitucionalidade, independentemente da época em que prolatados*" e os "*formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC*", mas também aqueles, anteriores a 3 de maio de 2007, "formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e sejam confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte" (lembrando que 3 de maio de 2007 corresponde à data da alteração regimental do STF, introduzindo as disposições da Lei nº 11.418, de 2006).

Tais precedentes, acrescenta o Parecer em sua síntese final, são objetivos e definitivos, configurando "*circunstância jurídica nova apta a fazer cessar a eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhe forem contrárias*". Nessa condição, quando vão no sentido da constitucionalidade de lei tributária, fazem com que o Fisco retome "*o direito de cobrar o tributo em relação aos fatos geradores ocorridos daí para frente, sem que, para tanto, necessite ajuizar ação judicial*". Confira-se (sublinhou-se):

*V - Síntese do exposto*

*99. Eis a síntese das principais considerações/conclusões expostas ao longo do presente Parecer:*

*(i) a alteração nos suportes fático ou jurídico existentes ao tempo da prolação de decisão judicial voltada à disciplina de relações jurídicas tributárias continuativas faz cessar, dali para frente, a eficácia vinculante dela emergente em razão do seu trânsito em julgado;*

*(ii) possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, precisamente por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade, os seguintes precedentes do STF:*

*(i) todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade, independentemente da época em que prolatados;*

*(ii) quando posteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC;*

(iii) quando anteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e sejam confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte.

(iii) o advento de precedente objetivo e definitivo do STF configura circunstância jurídica nova apta a fazer cessar a eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhe forem contrárias;

(iv) como a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado é automática, com o advento do precedente objetivo e definitivo do STF, quando no sentido da constitucionalidade da lei tributária, o Fisco retoma o direito de cobrar o tributo em relação aos fatos geradores ocorridos daí para frente, sem que, para tanto, necessite ajuizar ação judicial; por outro lado, com o advento do precedente objetivo e definitivo do STF, quando no sentido da inconstitucionalidade da lei tributária, o contribuinte-autor deixa de estar obrigado ao recolhimento do tributo, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que, para tanto, necessite ajuizar ação judicial;

(v) em regra, o termo a quo para o exercício do direito conferido ao contribuinte-autor de deixar de pagar o tributo antes tido por constitucional pela coisa julgada, ou conferido ao Fisco de voltar a cobrar o tributo antes tido por inconstitucional pela coisa julgada, é a data do trânsito em julgado do acórdão proferido pelo STF. Excepciona-se essa regra, no que tange ao direito do Fisco de voltar a cobrar, naquelas específicas hipóteses em que a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado tenha ocorrido em momento anterior à publicação deste Parecer, e tenha havido inércia dos agentes fazendários quanto à cobrança; nessas hipóteses, o termo a quo do direito conferido ao Fisco de voltar a exigir, do contribuinte autor, o tributo em questão, é a publicação do presente Parecer.

Ora, como já disse, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 146.733/SP, em 29/06/1992, o **Pleno do STF** reconheceu, em sede de controle difuso, a constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988 (a exceção do art. 8º do referido diploma). Tal entendimento foi confirmado no julgamento do RE nº 138.284/CE (em 01/07/1992, igualmente em controle difuso) e no julgamento da ADI nº 15-2/DF (em 14/06/2007, aqui já em controle concentrado de constitucionalidade).

Nesse contexto, na inteligência do Parecer PGFN/CRJ nº 492, de 2011, que é citado no TVI, já com a decisão do STF no julgamento do RE nº 138.284/CE, há precedente objetivo e definitivo do STF a fazer cessar a eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado em favor da Contribuinte. Por oportuno, esclareço que o acórdão do RE nº 138.284/CE transitou em julgado em 29/09/1992, sendo que em 12/04/1995 foi publicada Resolução do Senado Federal decorrente, que suspendeu os efeitos a execução do disposto no art. 8º da Lei nº 7.689, de 1988. Vale transcrever parcialmente o trecho do TVI que trata da aplicação das conclusões do Parecer em questão ao caso presente:

15. O Parecer PGFN/CRJ 492/2011, aprovado e assinado pelo Ministro da Fazenda, dispõe que precedente objetivo e definitivo do STF possui o condão de fazer cessar, prospectivamente, a eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhe forem contrárias.

16. Nesse sentido, elucida o citado Parecer PGFN/CRJ 492/2011 que o contribuinte que tiver, a seu favor, decisão judicial transitada em julgado em que foi declarada a inconstitucionalidade de tributo e, posteriormente, o STF se manifestar pela constitucionalidade da exação, a Administração Pública Federal poderá cobrar o tributo em relação aos fatos geradores ocorridos após o trânsito em julgado da decisão do STF. E é exatamente essa a situação fática tratada no presente caso. A fiscalizada detém trânsito em julgado em relação à exigência da CSLL com base na Lei nº 7.689, de 1988, porém o próprio STF considerou constitucional a Lei 7.689/88 (com exceção do Art. 8 que se referia ao período de apuração de 1988).

Convém lembrar que, como dito alhures, a autuação fiscal no presente processo data de 30/09/2013, alcançando fatos geradores de CSLL de 2009 e 2010. Ou seja, não só a autuação fiscal se deu quando já havia precedente objetivo e definitivo do STF pela constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, como os próprios fatos geradores objeto da autuação também são posteriores ao precedente.

A ementa do RE nº 138.284/CE já foi transcrita acima; cumpre, então, transcrever as ementas dos demais julgados citados, na parte de interesse:

RE nº 146.733/SP:

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS. LEI 7689/88. - NÃO É INCONSTITUCIONAL A INSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS, CUJA NATUREZA E TRIBUTARIA. CONSTITUCIONALIDADE DOS ARTIGOS 1., 2. E 3. DA LEI 7689/88. REFUTAÇÃO DOS DIFERENTES ARGUMENTOS COM QUE SE PRETENDE SUSTENTAR A INCONSTITUCIONALIDADE DESSES DISPOSITIVOS LEGAIS. - AO DETERMINAR, POREM, O ARTIGO 8. DA LEI 7689/88 QUE A CONTRIBUIÇÃO EM CAUSA JA SERIA DEVIDA A PARTIR DO LUCRO APURADO NO PERIODO-BASE A SER ENCERRADO EM 31 DE DEZEMBRO DE 1988, VIOLOU ELE O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE CONTIDO NO ARTIGO 150, III, "A", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, QUE PROIBE QUE A LEI QUE INSTITUI TRIBUTOS TENHA, COMO FATO GERADOR DESTES, FATO OCORRIDO ANTES DO INICIO DA VIGENCIA DELA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO COM BASE NA LETRA "B" DO INCISO III DO ARTIGO 102 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, MAS A QUE SE NEGA PROVIMENTO PORQUE O MANDADO DE SEGURANÇA FOI CONCEDIDO PARA IMPEDIR A COBRANÇA DAS PARCELAS DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL CUJO FATO GERADOR SERIA O LUCRO APURADO NO PERIODO-BASE QUE SE ENCERROU EM 31 DE DEZEMBRO DE 1988. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 8. DA LEI 7689/88.*

ADI nº 15-2/DF:

(...)

*IV. ADIn: L. 7.689/88, que instituiu contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, resultante da transformação em lei da Medida Provisória 22, de 1988.*

*1. Não conhecimento, quanto ao art. 8º, dada a invalidade do dispositivo, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal, em processo de controle difuso (RE 146.733), e cujos efeitos foram suspensos pelo Senado Federal, por meio da Resolução 11/1995.*

2. *Procedência da arguição de inconstitucionalidade do artigo 9º, por incompatibilidade com os artigos 195 da Constituição e 56, do ADCT/88, que, não obstante já declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 150.764, 16.12.92, M. Aurélio (DJ 2.4.93), teve o processo de suspensão do dispositivo arquivado, no Senado Federal, que, assim, se negou a emprestar efeitos erga omnes à decisão proferida na via difusa do controle de normas.*

3. *Improcedência das alegações de inconstitucionalidade formal e material do restante da mesma lei, que foram rebatidas, à exaustão, pelo Supremo Tribunal, nos julgamentos dos RREE 146.733 e 150.764, ambos recebidos pela alínea b do permissivo constitucional, que devolve ao STF o conhecimento de toda a questão da constitucionalidade da lei.*

Veja-se que a supracitada ADI só confirma o entendimento do STF manifestado em sede de controle difuso de constitucionalidade, como se pode até verificar dos acórdãos que ela mesma menciona.

Ademais, voltando-se ao repetitivo nº 1.118.893/MG, de 2011, e em atenção à alegação da Recorrente que tal decisão afastou qualquer efeito do julgamento da ADI sobre a relação jurídica estabilizada por decisão judicial transitada em julgado, verifica-se que a manifestação acerca da ADI foi no sentido de não poder ela retroagir para alcançar os fatos geradores objeto do caso concreto lá julgado, de 1991. É flagrante no voto do Ministro que o valor perquirido foi a segurança jurídica daqueles que se comportaram segundo uma decisão transitada em julgado em controle difuso, consoante trecho que ora transcrevo:

*“Outrossim, o fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade à própria existência do controle difuso de constitucionalidade, fragilizando, sobremodo, a res judicata, com imensurável repercussão negativa no seio social.”*

Mas, como se viu, o suporte jurídico existente ao tempo dos fatos geradores objeto do lançamento que aqui se discute (anos-calendário 2009 e 2010) não era aquele que orientou o julgamento da Ação Ordinária nº 90.0003670-4, em favor da Recorrente. Tanto o fato de o auto de infração ter se fundamentado em normas não alcançadas pela decisão do STJ no julgamento do REsp 1.118.893/MG, quanto as antes citadas decisões do STF assim confirmam. É dizer, o valor da segurança jurídica a que atentou o STJ vai aqui no sentido de que coisa julgada alcançada por alteração no suporte jurídico não pode continuar a surtir efeitos vinculantes prospectivos, dali para frente.

Outro não foi o posicionamento desta 1ª Turma da CSRF no já citado acórdão nº 9101-002.287 (de 5 de abril de 2016, de minha relatoria), que se refere à autuação sobre a própria ora Recorrente, pelos mesmos fatos, mas alcançando os anos-calendário de 2007 e 2008. Vale também referir julgamento mais recente sobre a mesma matéria, em que este Colegiado confirmou o mesmo posicionamento (acórdão nº 9101-002.586) também de minha relatoria.

Não se alegue aqui que o STF manifestou entendimento que condiciona a relativização da coisa julgada exclusivamente às decisões em sede de ação rescisória, no julgamento do RE nº 730.462/SP, em 28/05/2015, com repercussão geral.

Conforme trecho da ementa do acórdão lavrado no RE, o qual, é de se assinalar, sequer trata de matéria tributária, resta ressalvada da indispensabilidade de ação rescisória, "*a questão relacionada à execução de efeitos futuros da sentença proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado*". Confira-se (sublinhou-se):

*4. Afirma-se, portanto, como tese de repercussão geral que a decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo não produz a automática reforma ou rescisão das sentenças anteriores que tenham adotado entendimento diferente; para que tal ocorra, será indispensável a interposição do recurso próprio ou, se for o caso, a propositura da ação rescisória própria, nos termos do art. 485, V, do CPC, observado o respectivo prazo decadencial (CPC, art. 495). Ressalva-se desse entendimento, quanto à indispensabilidade da ação rescisória, a questão relacionada à execução de efeitos futuros da sentença proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado.*

Ora, o caso presente envolve justamente os efeitos futuros de sentença proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado. Isso porque diz com os efeitos, em relação a fatos geradores sucessivos ocorridos nos anos-calendário 2009 e 2010, de decisão em favor da Contribuinte declarando a impossibilidade de o Fisco lhe exigir CSLL, decisão essa transitada em julgado em 1993.

Também não se alegue que há parecer da Procuradoria-Geral da República em processo que trata do tema aqui discutido, com repercussão geral, em que aquela Procuradoria se manifesta pelo provimento de recurso extraordinário da Fazenda Nacional mas pondera que os efeitos devem ser prospectivos em homenagem à boa-fé dos contribuintes que possuem sentenças válidas e plenas de efeitos. Parecer desse jaez não vincula este Colegiado.

Concluo, portanto, que a decisão judicial transitada em julgado em favor da Recorrente não possuía mais eficácia vinculante frente aos fatos geradores de CSLL sobre os quais recaiu a autuação fiscal, razão pela qual deve ser mantido o lançamento dessa contribuição.

Nego provimento, portanto, ao recurso especial quanto à presente matéria de mérito.

#### **Aplicação de multa isolada sobre estimativas não recolhidas**

Como antes referido, a Contribuinte pugna pelo cancelamento da multa isolada sobre estimativas não recolhidas em razão de ter sido lançada após o encerramento do ano-calendário e em concomitância com a multa de ofício.

Compulsando-se o auto de infração (e-fls. 3 e ss.), vê-se que a multa isolada sobre estimativas não recolhidas foi lançada com fulcro no art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430, de 1996, já com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007. Confira-se:

**Enquadramento Legal**

Fatos geradores ocorridos entre 28/02/2010 e 31/12/2010:

Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/072007

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Observa-se, também que a Contribuinte fez a opção por apurar o lucro real anualmente para o ano-calendário de 2010, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas nesse período.

Dito isso, tem-se que a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. Observe-se:

**Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):**

*Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.*

*§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.*

*§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.*

*§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.*

*§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:*

*I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;*

*II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;*

*III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;*

*IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.*

[...]

Há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base imponible ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que *a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.* E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que imporia o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, *calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. Veja-se:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)*

*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;*

[...]

*III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;*

*IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;*

*V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)*

[...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

*a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido*

*apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*I - (revogado);*

*II - (revogado);*

*III - (revogado);*

*IV - (revogado);*

*V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).*

As conseqüências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

*Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.*

*Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos n.ºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, n.º 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, n.º 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, n.º 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, n.º 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e n.º 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):*

*O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.*

*Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):*

*Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.*

*Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):*

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, exceceu a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

*Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.*

*Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.*

*Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):*

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

[...];

*Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.*

*Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.*

*Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.*

*O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)*

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário. A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente<sup>2</sup>.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado

<sup>2</sup> Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Veja-se, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

**PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009<sup>3</sup>**

[...]

**ANEXO I**

**I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:**

[...]

**12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º :**

*Até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.*

[...]

**PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012<sup>4</sup>**

[...]

**ANEXO ÚNICO**

[...]

**II- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:**

[...]

**17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:**

*Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.*

*Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/10/2011.*

[...]

**III- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:**

<sup>3</sup> Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

<sup>4</sup> Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

[...]

**22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:**

*Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.*

*Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/10/2011.*

[...]

**PORTARIA Nº- 18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013<sup>5</sup>**

[...]

**ANEXO I**

*I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:*

[...]

**9.ª PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA**

*Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

*Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.*

[...]

**PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014<sup>6</sup>**

[...]

**ANEXO I**

[...]

*II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:*

[...]

<sup>5</sup> Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

<sup>6</sup> Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

*13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA*

*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

*Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.*

[...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades **antes** da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. **Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.**

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada

por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares<sup>7</sup> à parcela do litígio já pacificada.

Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência **infrações cometidas antes da alteração** promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a **infrações cometidas antes de 2007**:

**Acórdão nº 9101-001.261:**

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ*

*Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

*Ano-calendário: 2001*

*Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa*

---

<sup>7</sup> Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010:

[...]

Anexo II

[...]

Art. 18. Aos presidentes de Câmara incumbe, ainda:

[...]

XXI - negar, de ofício ou por proposta do relator, seguimento ao recurso que contrarie enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, em vigor, quando não houver outra matéria objeto do recurso;

[...]

Art. 53. A sessão de julgamento será pública, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, facultada a presença das partes ou de seus procuradores.

[...]

§ 4º Serão julgados em sessões não presenciais os recursos em processos de valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF ou de decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

[...]

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.

[...]

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

[...]

*mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.*

**Acórdão nº 9101-001.203:**

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Exercício: 2000, 2001*

*Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFICIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.*

**Acórdão nº 9101-001.238:**

*Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF*

*Exercício: 2001*

*[...]*

*MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFICIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.*

**Acórdão nº 9101-001.307:**

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ*

*Ano-calendário: 1998*

*[...]*

*MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de*

*tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.*

**Acórdão nº 1402-001.217:**

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

*Ano-calendário: 2003*

*[...]*

*MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).*

*[...]*

**Acórdão nº 1102-000.748:**

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

*Ano-calendário: 2000, 2001*

*Ementa:*

*[...]*

*LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.*

*[...]*

**Acórdão nº 1803-001.263:**

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

*Ano-calendário: 2002*

[...]

*APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.*

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das conseqüências do entendimento sumulado.

Há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria *bis in idem*, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

*A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A*

*sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.*

*Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:*

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

*Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.*

*Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.*

*Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo.*

*Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:*

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

*Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.*

#### *A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES*

*A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis:*

[...]

*A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:*

[...]

*A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:*

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. "É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96" (AgRg no REsp 694278-RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC - Relator Ministro João Otávio de Noronha - Segunda Turma - Data do Julgamento 19/09/2006 - DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.” (Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 - Relator Ministro Humberto Martins - Segunda Turma - DJ 17.08.2006 p. 341)

*Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.*

*Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.*

*Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.*

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de "pagamento de tributo", dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos<sup>8</sup> e exigidas de forma isolada.

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos. Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

---

<sup>8</sup> Lei nº 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3o deste artigo; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

IV - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...]

*TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.*

*1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).*

*2. Agravo Regimental não provido.*

Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário. Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral.

Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do acórdão nº 1302-001.823:

***Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção***

*O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.*

*Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o*

*direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.*

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta<sup>9</sup>:

*O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, Hermenêutica e aplicação do direito, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.*

*A 'forma de sancionar' é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.*

*Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual "quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades". Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: "Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI – Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas". E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: "As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar*

<sup>9</sup> [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=2644](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644)

*antecedente ou incidente de procedimento administrativo”.[16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]*

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito-fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do acórdão nº 9101-002.251:

[...]

*Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.*

*Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.*

*Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):*

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

[...];

*Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.*

*Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.*

*Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.*

*O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)*

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". Ademais, quando o legislador estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ***ainda que*** tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade **mesmo se** apurado lucro tributável e, por conseqüência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de *bis in idem* sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de *bis in idem*.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

*Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.*

[...]

*Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.*

*Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.*

*Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.*

*Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da*

*“conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.*

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor<sup>10</sup>. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula **a partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas**.

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das **alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105** e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado - no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória nº 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996) - , representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

<sup>10</sup> Lei nº 9.430, de 1996, art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996. Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753:

*A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF nº 105 de seguinte teor: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

*Os períodos de apuração atuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF nº 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.*

*A referência à exigência ao mesmo tempo das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.*

*Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF nº 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:*

[...]

*Observa-se nas ementas dos Acórdãos nº 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.*

*Porém, os Acórdãos nº 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela*

*Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos nº 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.*

*A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF nº 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.*

*Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente - estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal - e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 - R\$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.*

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 1201-00.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

*O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.*

*Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.*

*Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.*

*Abaixo, segue a discriminação dos valores:*

*Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79*

*Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45*

*Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72*

*Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72): R\$ 631.537,55*

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplicá-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como antes referido, no presente processo a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sendo assim e diante do todo o exposto, não só não há falar na aplicação ao caso da Súmula CARF nº 105, como não se pode cogitar da impossibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Como se viu, a multa de 50% prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e calculada sobre o pagamento mensal de antecipação de IRPJ e CSLL que deixe de ser efetuado penaliza o descumprimento do dever de antecipar o recolhimento de tais tributos e independe do resultado apurado ao final do ano-calendário e da eventual aplicação de multa de ofício.

Nessa condição, a multa isolada é devida ainda que se apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme estabelece a alínea "b" do referido inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que não haveria sentido em comando nesse sentido caso não se pudesse aplicar a multa após o encerramento do ano-calendário, eis que antes de encerrado o ano sequer pode se determinar se houve ou não prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

No mesmo sentido do entendimento aqui manifestado citam-se os seguintes acórdãos desta 1ª Turma da CSRF: 9101-002.414 (de 17/08/2016), 9101-002.438 (de 20/09/2016) e 9101-002.510 (de 12/12/2016).

É de se negar, portanto, provimento ao recurso da Contribuinte, mantendo-se o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

#### **Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício**

No tema dos juros de mora sobre a multa de ofício, em julgado de 14/06/2016, proferi meu voto no sentido de afirmar a incidência de juros sobre a multa de ofício (acórdão 9101-002.349), o qual foi ratificado pela maioria dos Conselheiros desta 1ª Turma da CSRF, conforme razões a seguir expendidas. O mesmo posicionamento foi subscrito

pela Turma em julgados posteriores (cite-se, por exemplo, os acórdãos 9101-002.501 e 9101-002.510, ambos de 12/12/2016).

A Lei nº 9.430, de 1996, estabelece, em seu art. 61, § 3º, que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora à taxa SELIC. Veja-se (sublinhei):

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

(...)

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.(grifo nosso)*

De outra banda, está estampado na Súmula CARF nº 5 que são devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento. Confira-se (sublinhei):

*Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.*

Ora, contrariamente àquilo que alega a Contribuinte, dos arts. 113, § 1º, e 139 do CTN deflui que o crédito tributário, que decorre da obrigação principal, compreende tanto o tributo em si quanto a penalidade pecuniária, o que inclui, à toda evidência, a multa de ofício proporcional de caráter punitivo.

Vale transcrever os dispositivos:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.*

Sendo assim, outra não pode ser a interpretação da expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições” expressa no retrotranscrito art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, senão a de que abarca a integralidade do crédito tributário, incluindo a multa de ofício proporcional punitiva, constituída por ocasião do lançamento. Resta evidente que a multa de ofício proporcional, lançada juntamente com o tributo devido, se não paga no vencimento, sujeita-se a juros de mora por força do disposto no art. 61, *caput*, da Lei nº 9.430, de 1997.

Aliás, se a intenção do legislador fosse limitar a aplicação do art. 61 apenas aos débitos principais de tributos e contribuições, bastaria suprimir o termo "decorrente", como bem pontua o Conselheiro Adolfo dos Santos Medes, no voto condutor do Acórdão nº 1401-001.653:

*É importante notar que no caput do art. 61, o texto é “débitos [...] decorrentes de tributos e contribuições” e não meramente “débitos de tributos e contribuições”. O termo “decorrentes” evidencia que o legislador não quis se referir, para todas as situações, apenas aos tributos e contribuições em termos estritos.*

Com base no art. 161, *caput*, do CTN, a Contribuinte insiste na tese de que os juros devem incidir apenas sobre valor do tributo, e não sobre valor de multa de ofício. Entretanto, o referido artigo estabelece a incidência de juros de mora sobre o "*crédito não integralmente pago no vencimento*", dispondo o seguinte:

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. (Grifei)*

Não há dúvida de que multa não é tributo, pela própria dicção do art. 3º do CTN: "*Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*". Todavia, a coerência interna do CTN evidencia, com clareza, conforme revelam os arts. 113, § 1º, e 139, que a penalidade pecuniária é também objeto da obrigação tributária principal e assim integra o conceito de crédito, objeto da relação jurídica estabelecida entre o Fisco e o sujeito passivo, beneficiando-se de todas as garantias a ele asseguradas por lei, inclusive o acréscimo de juros de mora.

Adotando estas premissas, o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa também concluiu, no voto condutor do Acórdão nº 2201-01.630, que, se o art. 113 do CTN incorpora à obrigação principal o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, e o art. 139 do CTN estipula que o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação principal, é evidente que a penalidade pecuniária integra o conceito de crédito tributário. Em acréscimo, o Conselheiro expõe que:

*Nesse mesmo sentido, no art. 142, que define o procedimento de lançamento, por meio do qual se constitui o crédito tributário, o legislador não esqueceu de mencionar a imposição da penalidade. Da mesma forma, o art. 175, II, ao se referir à anistia como forma de exclusão do crédito tributário, afasta qualquer dúvida que ainda pudesse remanescer sobre a inclusão da penalidade pecuniária no crédito tributário, pois não seria lícito atribuir ao legislador ter dedicado um inciso especificamente para tratar da exclusão do crédito tributário de algo que nele não está contido.*

*Poder-se-ia argumentar em sentido contrário dizendo que, mesmo estando a penalidade pecuniária contida no crédito*

*tributário, ao se referir a “crédito” no artigo 161, o Código não estaria se referindo ao crédito tributário, mas apenas ao tributo. Questiona-se, por exemplo, o fato de a parte final do caput do artigo fazer referência à imposição de penalidade e, portanto, se os juros seriam devidos, sem prejuízo da aplicação de penalidades, estas não poderiam estar sujeitas aos mesmos juros.*

*Inicialmente, conforme a advertência de Carlos Maximiliano, não vejo como, num artigo de lei, em um capítulo que versa sobre a extinção do crédito tributário e numa seção que trata do pagamento, forma de extinção do crédito tributário, a expressão “o crédito não integralmente pago” possa ser interpretado em acepção outra que não a técnica, de crédito tributário.*

*Sobre a alegada contradição entre a parte inicial e a parte final do dispositivo que essa interpretação ensejaria, penso que tal imperfeição de fato existe. Mas se trata aqui de situação como a que me referi nas considerações iniciais, em que as limitações da linguagem ou mesmo as imperfeições técnicas que o processo legislativo está sujeito produzem textos imprecisos, às vezes obscuros ou contraditórios, mas que tais ocorrências não permitem concluir que a melhor interpretação do texto é aquela que harmoniza a própria estrutura gramatical do texto, e não aquela que melhor harmoniza esse dispositivo com os demais que integram o diploma legal.*

*É interessante notar que em outro artigo do mesmo CTN o legislador incorreu na mesma aparente contradição ao se referir conjuntamente a crédito tributário e a penalidade. Refiro-me ao art. 157, segundo o qual “a imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário”. Uma interpretação apressada poderia levar à conclusão de que a penalidade não é parte do crédito tributário, pois a sua imposição não poderia excluir o pagamento dela mesma. Porém, essa inconsistência gramatical não impediu que a doutrina, de forma uníssona, embora a remarcando, mas não por causa dela, extraísse desse texto a prescrição de que a penalidade não é substitutiva do próprio tributo, estremando nesse ponto o Direito Tributário de certas normas do Direito Civil em que penalidade é substitutiva da obrigação; de que o fato de se aplicar uma penalidade pelo não pagamento do tributo, por exemplo, não dispensa o infrator do pagamento do próprio tributo.*

[...]

*Não é preciso grande esforço de interpretação, portanto, para se concluir que o crédito tributário compreende o tributo e a penalidade pecuniária, interpretação que harmoniza os diversos dispositivos do CTN, ao contrário da tese oposta. Acrescente-se, supletivamente, que, como se verá com detalhes mais adiante, a legislação ordinária de há muito vem prevendo a incidência dos juros sobre a multa de ofício, sem que se tenha notícia da invalidação dessas normas pelo Poder Judiciário, por falta de fundamento de validade.*

*Concluo, assim, no sentido de que o art. 161 do CTN autoriza a cobrança de juros sobre a multa de ofício. Porém, conforme disposto no seu parágrafo primeiro, esses deverão ser calculados à taxa de 1% ao mês, salvo se lei dispuser de modo diverso, o que introduz a segunda questão: a da existência ou não de lei prevendo a incidência de juros sobre a multa de ofício com base na taxa Selic.*

Argumentam alguns, de outra banda, que o art. 161, *caput*, do CTN, ao ressaltar a possibilidade de "imposição de penalidades cabíveis" evidenciaria que a referência a "crédito não integralmente pago no vencimento" diz respeito, apenas, ao tributo não recolhido. Cumpre, no entanto, esclarecer que tal ressalva revela, na verdade, que o artigo em tela presta-se a permitir a aplicação de multas de caráter moratório em decorrência da impontualidade no pagamento do tributo. Logo, à luz do *caput* do art. 161 do CTN, não incidem juros de mora sobre multa de mora, logicamente, quando for o caso de sua aplicação. Agora, quanto à multa de ofício, cuja causa não reside na mera impontualidade, esta compõe o crédito devido e, por consequência, sofre a incidência dos juros de mora.

Corroborando o entendimento de que o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis, em 1º de setembro de 2009, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça - STJ assim decidiu nos autos do Recurso Especial nº 1.129.990/PR, sob a condução do Ministro Castro Meira:

*TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.*

*1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.*

*2. Recurso especial provido.*

Analisou-se, no caso, norma estadual questionada sob o argumento de que a multa por inadimplemento de ICMS não integraria o crédito tributário. Interpretando o art. 161 do CTN em conjunto com os arts. 113 e 139 do CTN, o Ministro concluiu que *o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis* e, tendo em conta que o art. 161 do CTN ao se referir ao crédito, *está tratando de crédito tributário*, concluiu que referido dispositivo *autoriza a exigência de juros de mora sobre multas*.

Este foi, aliás, o entendimento da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça - STJ, como se vê no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.335.688/PR, em 4/12/2012, Relator Min. Benedito Gonçalves:

*AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE*

*MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel.*

*Min.Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido*

Vale destacar o seguinte trecho da decisão:

*Quanto ao mérito, registrou o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região à fl. 163: "... os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento."(grifo nosso)*

Em julgado recente, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu pela incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional, conforme se verifica a partir da ementa do Acórdão nº 9101-002.514, de 13 de dezembro de 2016, do qual foi relator o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

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

*Ano-calendário: 2004, 2005, 2006*

[...]

*JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício sofre a incidência dos juros de mora, conforme estabelecido no art. 161 do CTN. Precedentes do STJ.*

Argumenta-se, ainda, que a previsão específica de incidência de juros de mora sobre multas isoladas contida no art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, seria desnecessária caso o art. 61, § 3º, da mesma lei incluísse as multas, uma vez que elas (multas isoladas) já representariam os "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal" referidos pelo § 3º do art. 61 em tela.

Cumprе observar, no entanto, que o art. 43 em questão trata da hipótese de "Auto de Infração Sem Tributo", cuja designação, por si só, já evidencia dúvida acerca de sua integração ao conceito de "débitos decorrentes de tributos e contribuições" e a consequente necessidade de disposição legal específica para determinar a aplicação de juros de mora sobre as multas aplicadas em tais circunstâncias, distintamente do que ocorre com as multas de ofício proporcionais, sempre exigidas em conjunto com os tributos ou contribuições não declarados e não recolhidos, em claro vínculo de decorrência. Aliás, como bem observa o Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal no voto condutor do Acórdão nº 9303-004.407:

*Tanto é assim, que a própria Lei 9.430/96, em seu art. 43, prevê a incidência de juros Selic quando a multa de ofício é lançada de maneira isolada. Não faria sentido a incidência dos juros somente sobre a multa de ofício exigida isoladamente, pois ambas tem a mesma natureza tributária.*

De outra banda, é irrelevante o fato destacado pela Recorrente de o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não fazer parte do capítulo dessa lei que versa os "procedimentos de fiscalização". Se esse dispositivo se encontra no capítulo que versa sobre "acréscimos moratórios", trata dos "débitos decorrentes de tributos e contribuições", o que abarca, como se viu, a integralidade do crédito tributário, incluindo a multa de ofício proporcional punitiva.

Por fim, conforme o antes transcrito § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, a taxa aplicável ao débitos de que aqui se trata, aí incluídos, como se viu, os decorrentes da aplicação de multa de ofício, é aquela "a que se refere o § 3º do art. 5º", qual seja a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC. Veja-se:

*Art. 5º (...)*

*§3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.*

Também aqui, portanto, não deve ser acolhido o recurso da Contribuinte.

### **Conclusão**

Em face do exposto, conheço do recurso da Fazenda Nacional e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

Conheço do recurso da Contribuinte e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)  
Adriana Gomes Rêgo