



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10665.722739/2012-58
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.906 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de agosto de 2023
Recorrente PRODOESTE VEICULOS E SERVICOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

LIMITES DA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. REPERCUSSÃO GERAL. DECISÃO EM CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE. TEMA 881. INTERRUPTÃO AUTOMÁTICA DOS EFEITOS TEMPORAIS DAS DECISÕES TRANSITADAS EM JULGADO.

Com a declaração de constitucionalidade da Lei nº 7.869/1988 (ADI 15) houve modificação da situação jurídica subjacente à decisão judicial transitada em julgado favorável ao contribuinte. Com o reconhecimento pelo STF da cessão dos efeitos de decisão judicial transitada em julgado, quando sobrevier decisão contrária da Suprema Corte em sede de controle concentrado de constitucionalidade, a CSLL passa a ser exigível para os anos calendários de 2008 e 2009 aqui discutidos.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SÚMULA CARF Nº 105. APLICABILIDADE APÓS 2007.

Os Acórdãos que fundamentaram a Súmula CARF nº 105 tem por *ratio* o reconhecimento da ilegitimidade da coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária. As alterações realizadas pela Lei nº 11.488/2007 ao art. 44 da Lei nº 9.430/96 não tiveram o condão de superar automaticamente a *ratio* da Súmula CARF nº 105. Logo, há sua incidência mesmos após a introdução das mudanças legislativas ocorridas em 2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para afastar a imposição da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, vencidos os conselheiros Wilson Kazumi Nakayama (relator), Marcelo Oliveira e Paulo Henrique Silva Figueiredo, que votaram por negar provimento integralmente ao recurso. A conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó ficou designada como redatora do voto vencedor em relação à matéria em que o relator foi vencido. A

Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó votou pelas conclusões do relator quanto à questão dos efeitos da coisa julgada e manifestou a intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama – Relator

(documento assinado digitalmente)

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó (Redatora designada)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Marcelo Oliveira, Savio Salomão de Almeida Nobrega, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente)

Relatório

Contra a contribuinte PRODOESTE VEICULOS E SERVICOS LTDA foi lavrado Auto de Infração por não declarar em DCTF e deixar de recolher a CSLL dos anos-calendários de 2008 e 2009 no total de R\$ 4.393.908,96, incluídos os juros e a multa de ofício de 75%.

Também foram exigidos a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa mensal de CSLL do período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009.

No Termo de Verificação Fiscal, acostado às e-fls. 21-23, a Autoridade Fiscal relatou que a contribuinte justificou o não recolhimento da contribuição porque foi parte na ação ordinária 89.0002941-0, na qual requereu que fosse declarada a inexistência de relação jurídico-obrigacional entre a contribuinte e a Fazenda Pública Federal que a obrigasse a recolher a contribuição social exigida pela Lei nº 7.689/88, tendo obtido decisão judicial favorável, transitada em julgado.

No entanto, a Autoridade Fiscal justificou que a decisão prolatada restringiu-se à lei nº 7.689/88 e não alcançaria os fatos geradores da CSLL para os anos-calendários de 2008 e 2009, exigidas com base na Lei nº 8.212/91, que fundamentou o lançamento de ofício.

A contribuinte interpôs impugnação ao Auto de Infração ratificando o que havia declarado no curso do procedimento fiscal, isto é, que estaria desobrigada a recolher a CSLL por decisão judicial favorável que reconheceu a inexistência de relação jurídico-obrigacional que a obrigasse ao recolhimento da CSLL.

No entendimento da contribuinte, a decisão judicial, ao considerar que apenas lei complementar poderia instituir contribuições sociais, fixou os limites objetivos da coisa julgada material que se formou a seu favor, e ainda que se tratasse de relações jurídicas continuativas, a decisão valeria para todos os exercícios subsequentes, não sendo aplicável o enunciado nº 239 do

Supremo Tribunal Federal¹, de modo que não haveria crédito tributário a ser exigido, devendo ser cancelado o Auto de Infração.

Também manifestou que seria ilegal a cobrança da multa isolada, alegando que agiu de boa-fé, de acordo com decisão judicial que lhe foi favorável, e que além disso a multa isolada teria caráter confiscatório e não poderia incidir sobre a mesma base de cálculo da multa moratória.

A 3ª Turma da DRJ/RPO julgou improcedente a impugnação, por meio do Acórdão nº 14-91.988, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

COISA JULGADA. EFICÁCIA. DECISÃO CONTRÁRIA DO STF.

A eficácia da coisa julgada não subsiste ante decisão contrária, definitiva e vinculante emanada do Egrégio Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

LIMITES DA COISA JULGADA. CSLL. EFEITOS DO RESP. Nº1.118.893/MG.

Verificado o descompasso entre a decisão que transitou em julgado e os efeitos do REsp nº 1.118.893/MG, descabe sua aplicação ao caso.

TRIBUTO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. VINCULAÇÃO À LEGISLAÇÃO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicá-la nos moldes da legislação que a instituiu.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO.

É cabível a aplicação simultânea da multa isolada por falta ou insuficiência do recolhimento das antecipações mensais das estimativas e da multa proporcional ao tributo exigido no auto de infração.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

¹ Súmula 239 : Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.

Irresignada com o r. acórdão a ora Recorrente apresentou recurso voluntário (e-fls 361-388), onde reitera os argumentos apresentado na impugnação e acrescenta a obrigatoriedade da observância da decisão do STJ no julgamento do REsp 1.118.893/MG, firmado na sistemática dos artigos 543- e 543-C do CPC, por este Colegiado, em obediência ao que determina o § 2º do art. 62 do RICARF.

Requeru ao final a reforma do acórdão recorrido, com o cancelamento da autuação.

Este o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade assim dele conheço e passo a analisá-lo.

A questão discutida no presente processo é se a Recorrente estaria ou não sujeita ao recolhimento da CSLL nos anos-calendários 2008 e 2009, por estar amparada por decisão judicial transitada em julgado.

A Recorrente afirma que obteve decisão judicial favorável nos autos do processo nº 89.0002941-0 - Seção Judiciária do Estado de Minas Gerais, em que pleiteou a inexigibilidade do recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, nos termos da Lei nº 7.689, de 15/12/1988 em razão da inconstitucionalidade da exigência.

Em decisão de primeira instância foi julgado procedente o seu pedido, sendo declarado a inexistência de relação jurídico obrigacional que a obrigasse ao recolhimento da CSLL instituída pela Lei nº 7.689/88, em sentença, datada de 16/02/1990.

A sentença foi confirmada em sede de recurso de apelação pela Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, em ementa assim vazada:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. LEI Nº. 7.689. ART. 746, III, A', DA CF/88; MESMO FATO GERADOR E MESMA BASE DE CÁLCULO PARA TRIBUTOS DIFERENTES. EXIGÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR PARA INSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE.

É inaplicável as contribuições sociais o disposto no art. 150, inciso III, da Constituição da República, em face do disposto no §6º, do art. 195, da mesma Lei Maior.

2. Somente através de lei complementar pode ser instituída contribuição social.

3. Decisão do Plenário no MAS nº89.01.13614-7 — MG, por maioria. Ressalva pessoal.

E, por fim, foi negado provimento ao Recurso Extraordinário apresentado pela Fazenda Nacional, com trânsito em julgado na data de 16/12/1992, afastando o recolhimento da CSLL em razão de inconstitucionalidade da sua norma instituidora, Lei nº 7.689/88, por restar firmado o entendimento de que somente através de Lei Complementar poderia ser instituída Contribuição Social.

Defende a Recorrente que a decisão transitada em julgada atingiu a relação de direito material, ao concluir que a cobrança da Lei 7.689/88 seria inconstitucional e a exação só poderia ser cobrada mediante uma nova relação jurídica tributária estabelecida em uma lei nova, o que não teria ocorrido com a Lei 8.212/91.

Aduz a Recorrente que a coisa julgada que afasta a cobrança do tributo produz efeitos até que sobrevenha legislação que estabeleça nova relação jurídico-tributária, e como as alterações supervenientes somente trataram da alíquota aplicável, não houve alteração da regra matriz de incidência da contribuição, de modo que não seriam aptas a afastar a decisão judicial que permitiu à Recorrente o não recolhimento da CSLL.

Afirma a Recorrente que o STJ no julgamento de Recurso Especial nº. 1.118.893/MG, no rito dos recursos repetitivos, declarou a inexistência de relação jurídico-tributária entre o Fisco e o Contribuinte com a declaração de inconstitucionalidade material da Lei 7.689/88 e reconheceu a inaplicabilidade da Súmula 239.

Alega o Recorrente que o § 2º do art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF determina que as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF e pelo STJ em sede de recursos repetitivos devem ser reproduzidas pelos Conselheiros no julgamento dos recursos administrativos no âmbito do CARF.

E assim, como a decisão do STJ fora exarada sob o regime do art. 543-C do CPC (recursos repetitivos), defende a Recorrente a sua observância no julgamento do presente processo, reconhecendo a impossibilidade da exigência por força da coisa julgada e do entendimento do STJ no recurso repetitivo nº. 1.118.893, cancelando-se o Auto de Infração.

Ocorre, porém, que o Supremo Tribunal Federal, apreciou a questão da constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, pela via incidental, em ação diversa, considerando-a conforme à Constituição, exceto o art. 8º, que determinava a cobrança da lei no período-base encerrado em 31 de dezembro de 1988 (RE 138.284-8/CE, DJ de 28/08/1992). E o Senado Federal, com base nessa decisão, expediu a Resolução nº 11, de 04 de abril de 1995, suspendendo a execução apenas do art.8º da Lei nº 7.689/88.

A constitucionalidade da Lei nº 7.689/88 foi reafirmada pelo STF, desta feita em controle concentrado de constitucionalidade, na ADI nº 15/DF, julgada em 14/06/2007.

No âmbito do Ministério da Economia (do qual o CARF é órgão integrante), o Ministro da Fazenda aprovou o Parecer PGFN/CRJ/nº 492, de 30/03/2011², de observação

² Parecer PGFN/CRJ/nº 492, de 30/03/2011

Ementa: DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO QUE DISCIPLINA RELAÇÃO JURÍDICO TRIBUTÁRIA CONTINUATIVA. MODIFICAÇÃO DOS SUPORTES FÁTICO/JURÍDICO. LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA. SUPERVENIÊNCIA DE PRECEDENTE OBJETIVO/DEFINITIVO DO STF. CESSÃO AUTOMÁTICA DA EFICÁCIA VINCULANTE DA DECISÃO TRIBUTÁRIA TRANSMITIDA EM JULGADO.

obrigatória no âmbito deste Ministério, por força dos arts. 13 e 42 da Lei Complementar nº 73/1993, o qual estabeleceu que a eficácia da coisa julgada inicial, nos casos de relação jurídico-tributária de trato sucessivo, não mais se projeta para o tempo futuro, devendo cessar imediatamente os efeitos prospectivos da decisão transitada em julgado, independentemente de rescisão ou anulação, se sobrevier pronunciamento contrário da Suprema Corte.

No âmbito da CSRF a questão estava controversa, visto que até o ano-calendário de 2020 as decisões eram no sentido de exigibilidade da CSLL prospectivamente, mesmo que o contribuinte tenha decisão judicial favorável que se baseou no RESP nº 1.118.893/MG, tendo em vista o reconhecimento pelo STF de constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, como o demonstra a ementa abaixo colacionada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

SENTENÇA JUDICIAL. LIMITES DA COISA JULGADA.

Inobstante o trânsito em julgado da decisão judicial favorável à contribuinte, os seus termos não podem se projetar indefinidamente para o futuro, especialmente porque o Supremo Tribunal Federal concluiu pela constitucionalidade da exigência da CSLL pela Lei nº 7.689/1988, afastando apenas a sua cobrança no ano de 1988, entendimento que foi amplificado pelo efeito *erga omnes* da Resolução do Senado Federal nº 11, de 04/04/1995.

STJ. RESP nº 1.118.893/MG. ART. 543C DO CPC. NÃO HÁ EFEITO VINCULANTE PARA O JULGAMENTO DO PRESENTE CASO. NÃO SE APLICA O ART. 62, §2º, DO RICARF.

No julgamento do RESP nº 1.118.893/MG, o STJ tratou apenas dos efeitos retroativos em relação ao que restou decidido pelo STF, especificamente quanto à exigência de débito de CSLL com fato gerador ocorrido em 1991. O STJ não se manifestou sobre a eficácia prospectiva das decisões do STF, não tratou da implicação destas decisões que reconheceram a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88 (somadas à Resolução do Senado Federal nº 11, de 04/04/1995) sobre os fatos geradores ocorridos a partir de então. Trata-se de matéria ainda controversa, por não haver decisão definitiva de mérito a esse respeito, nem do STF, nem do STJ, que enseje a aplicação do art. 62, §2º, do regimento interno do CARF. (Acórdão 9101-004.661, da 1ª Turma da CSRF, de 16 de janeiro de 2020).

A partir de 2021, com a determinação contida no art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, as decisões foram no sentido de reconhecer que os contribuintes que possuem decisão judicial favorável transitada em julgado não estariam sujeitos ao pagamento da CSLL, ainda que o STF tenha reconhecido, em momento posterior, a constitucionalidade da exação, como na ementa do julgado abaixo, em que houve empate no julgamento e por isso a decisão foi favorável ao contribuinte:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

POSSIBILIDADE DE VOLTAR A COBRAR O TRIBUTO, OU DE DEIXAR DE PAGÁ-LO, EM RELAÇÃO A FATOS GERADORES FUTUROS. (Aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda em 24 de maio de 2011).

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

CSLL. COISA JULGADA.

Os contribuintes que possuem a seu favor decisão judicial transitada em julgado, declarando a inconstitucionalidade da CSLL, não podem ser compelidos a pagar tal contribuição, ainda que o STF, em controle concentrado ocorrido em momento posterior à referida decisão, declare a constitucionalidade da exação. Aplicação da orientação vinculante do STJ, no REsp no 1.118.893-MG, julgado pelo rito dos recursos repetitivos previstos no art. 543C do CPC. (Acórdão 9101-006.140, da 1ª Turma da CSRF, de 07 de junho de 2022).

No entendimento deste Relator, apesar do contribuinte dispor de decisão judicial favorável, o reconhecimento da constitucionalidade da Lei nº 7.689/1988 pelo STF, posterior àquela decisão judicial, representa circunstância jurídica nova, que faz cessar os efeitos vinculantes daquela decisão judicial, de modo que a decisão judicial prolatada em 16/12/1992 não irradia seus efeitos para fatos posteriores a decisão do STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade, não alcançando, portanto, os fatos geradores dos períodos aqui analisados, anos calendários de 2008 e 2009.

Tal entendimento se sustenta no ensinamento de Hugo de Brito Machado,³ que reconhece que a jurisprudência firmada pelo STF configura “direito novo” capaz de fazer cessar a eficácia vinculante de decisão tributária transitada em julgado que discipline relação jurídica tributária sucessiva:

Em outras palavras, o efeito da coisa julgada na relação jurídica continuativa faz imodificável a relação jurídica enquanto permanecerem inalterados os seus elementos formadores, a saber, a lei e o fato. Não impede, todavia, mudança do elemento normativo formador da relação jurídica continuativa. Mudança que pode decorrer de alterações legislativas ou da declaração definitiva de constitucionalidade da lei antes tida por inconstitucional. Ou da declaração da inconstitucionalidade da lei antes tida como constitucional.

(...)

A manifestação do Supremo Tribunal Federal que decide definitivamente uma questão constitucional, em sentido oposto ao entendimento albergado na decisão que se fizera coisa julgada, configura direito novo. (grifei)

Os limites da coisa julgada em matéria tributária, quando há decisão judicial transitada em julgado declarando a inexistência de relação jurídico-tributária com fundamento de inconstitucionalidade incidental de tributo que posteriormente foi declarada constitucional por via de controle concentrado de constitucionalidade foi apreciada pela Suprema Corte com repercussão geral reconhecida no tema 881, cuja ementa transcrevo abaixo:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. PRELIMINAR. RECONHECIMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LEI 7.689/88. DIREITO PROCESSUAL CIVIL. COISA JULGADA. LIMITES. INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA. INCONSTITUCIONALIDADE INCIDENTAL. DECLARAÇÃO DE

³ Machado, Hugo de Brito. Coisa Julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. Co-edição: Dialética e ICET, São Paulo e Fortaleza, 2006, pgs. 165-166.

CONSTITUCIONALIDADE EM CONTROLE ABSTRATO E CONCENTRADO. ADI 15. SÚMULA 239 DO STF. 1. A matéria constitucional controvertida consiste em delimitar o limite da coisa julgada em âmbito tributário, na hipótese de o contribuinte ter em seu favor decisão judicial transitada em julgado que declare a inexistência de relação jurídico-tributária, ao fundamento de inconstitucionalidade incidental de tributo, por sua vez declarado constitucional, em momento posterior, na via do controle concentrado e abstrato de constitucionalidade exercido pelo STF. 2. Preliminar de repercussão geral em recurso extraordinário reconhecida. (Relatoria do Ministro Edson Fachin, julgamento em 24/03/2016).

Por fim, recentemente, em 08/02/2023, o STF concluiu o julgamento do RE 955227/Bahia (Tema 881), que tratou precisamente dos limites da coisa julgada, fixando, por unanimidade de votos, a seguinte tese:

“1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo.

2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventa ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo”.

Considerando que em 14/06/2007 o STF reconheceu a constitucionalidade da Lei nº 7.689/1988, com exceção dos seus artigos 8º e 9º, em controle concentrado de constitucionalidade na ADI nº 15/DF, entendo que são exigíveis a CSLL dos anos-calendários de 2008 e 2009, aqui discutidos.

Por decorrência, quanto a observância do art. 62, § 2º, do RICARF, Anexo II, entendo que não se aplica ao presente processo a decisão prolatada no REsp. 1.118.893/MG.

Das multas

A multa de ofício que está sendo exigida por falta de pagamento ou recolhimento da CSLL é de 75% com base no inciso I, do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

A multa isolada está sendo exigida para o ano-calendário 2008 com base no inciso II, alínea “b” do art. 44 da Lei nº 9.430/96 porque a Recorrente, que optou pelo Lucro Real anual, deveria ter apurado e recolhido as estimativas mensais de CSLL e não os apurou/recolheu.

A Recorrente alega ser incabível a cobrança das multas isoladas de ofício, por não ser admissível a aplicação de multa contra um contribuinte que tenha uma decisão judicial favorável transitada em julgado que lhe conferiu o direito ao não recolhimento do tributo.

Assevera que não incorreu em ato ilícito, que excluiria a imposição de penalidades, sob pena de violação do princípio da boa-fé, além de incorrer em confisco.

Defende a Recorrente a impossibilidade de exigência da multa isolada, também por estar acobertada por decisão judicial que lhe garantia o direito ao não recolhimento da CSLL, bem como ofensa ao art. 113 do CTN.

Ora, a multa de ofício é uma penalidade pecuniária, prevista em lei, e decorrente da constatação do não recolhimento de tributo considerado devido pela autoridade fiscal. Assim, caso mantida a exigência do tributo, deve também ser exigida a multa de ofício proporcional.

Da mesma forma, a exigência da multa isolada é decorrente do não recolhimento das estimativas devidas, uma vez que a opção da Recorrente foi pelo Lucro Real anual, cuja opção de apuração do tributo exige a apuração e o recolhimento de estimativas mensais, e está prevista no inciso II, alínea “b” do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Alega a Recorrente que não caberia a imposição das multas pelo fato de ter agido de boa-fé.

Ocorre que as multas imputadas à Recorrente tem caráter objetivo, não requerem a comprovação da intenção do agente na prática da infração, e não comportam a sua dispensa. Assim, constatado que o fato se subsume à situação prevista em lei, haverá de ser aplicada.

A Recorrente alega que a exigência das multas afronta o princípio de vedação ao confisco.

Ocorre que o princípio do não confisco é dirigido ao legislador na feitura das leis, cabendo ao julgador administrativo interpretar e aplicar o que está previsto na lei, não lhe competindo pronunciar sobre ilegalidade ou inconstitucionalidade de lei, de acordo com a Súmula CARF nº2.

Conclusão

Pelo exposto voto em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama

Voto Vencedor

Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Redatora designada.

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do Ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio surgiu divergência sobre um dos pontos deste caso. Isso levou o colegiado à conclusão diversa quanto à *manutenção do multa isolada*.

No presente caso, o Relator aplica o precedente do Supremo Tribunal Federal consubstanciado no Tema 881 ao mesmo tempo em que mantém a aplicação de duas multas: (i) a *multa de ofício*, que está sendo exigida por falta de pagamento ou recolhimento da CSLL é de 75% com base no inciso I, do art. 44 da Lei nº 9.430/96; e, (ii) a multa isolada, que está sendo exigida para o ano-calendário 2008 com base no inciso II, alínea “b” do art. 44 da Lei nº 9.430/96 porque a Recorrente, que optou pelo Lucro Real anual, deveria ter apurado e recolhido as estimativas mensais de CSLL e não o fez.

Contudo, entendo de forma diversa. Entendo que não pode ocorrer a aplicação de duas penalidades, conforme preceitua a **Súmula CARF nº 105**. Neste caso, deve ser mantida a multa de ofício e afastada a multa isolada.

O verbete da Súmula diz:

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.

Não se desconhece a corrente decisória que aplica referida regra sumular apenas aos fatos geradores ocorridos *antes de 2007* – visto que o art. 44 da Lei nº 9.430/96, foi modificado pela Lei nº 11.488/2007 naquele ano-calendário. Entretanto, há *razões* relevantes que demonstram a aplicação desta Súmula também para fatos geradores ocorridos *após 2007*.

A principal razão está no fato de que, as alterações realizadas pela Lei nº 11.488/2007 ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não modificaram a natureza estrutural das prescrições punitivas daquele dispositivo legal. Assim, a alteração do dispositivo, por si só, não conduz à conclusão de que a *ratio* da Súmula estaria superada. Neste caso, mesmo com a alteração legislativa, não houve mudança substancial capaz de superar a *ratio* do verbete sumular.

Neste sentido, trago importante precedente da Câmara Superior deste Conselho, consubstanciado no Acórdão n. 9101-005.490, que fora julgado em 09 de junho de 2021:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) Ano-calendário: 2007, 2008 CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO. Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício. É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária. O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

Destaco as *razões de decidir* do voto vencedor daquele Acórdão, do Conselheiro Caio Quintella, as quais estão sendo observadas por esta Conselheira, na esteira do preceito do artigo 15 e 926 do Código de Processo Civil vigente. Eis abaixo:

Com a devida vênia, ousou discordar do entendimento adotado pelo I. Conselheiro Relator, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, em seu fundamentado e robusto voto, no que tange ao mérito da contenda, submetido a julgamento, referente à concomitância na aplicação de multas isolada com a multa de ofício paras as exigências apuradas nos anos-calendário de 2007 e 2008, como será a seguir aduzido.

O tema da aplicação cumulada das multas isoladas e de ofício vem sendo largamente discutido no âmbito do contencioso administrativo tributário federal há décadas, sendo, inclusive, objeto da Súmula CARF nº 105, verbete este que exprime a posição

institucionalmente pacificada sobre a matéria. Confira-se o teor do entendimento sumulado:

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.

Ocorre que, entende o I. Relator que a Súmula CARF nº 105 aplicar-se-ia apenas aos fatos jurídicos ocorridos antes do ano-calendário de 2007, em face de alteração legislativa promovida àquele tempo no art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 11.488/2007, que acabou revogando o inciso IV do seu §1º, expressamente mencionado na referida súmula.

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a geografia das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e deslocou o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e/ou da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da coexistência de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter vista dos autos, apresentar impugnação, interpor recursos administrativos, apresentar todas as provas admitidas em direito e solicitar diligência ou perícia. Não caracteriza cerceamento do direito de defesa o indeferimento de perícia, eis que a sua realização é providência determinada em função do juízo formulado pela autoridade julgadora, ex vi do disposto no art. 18, do Decreto 70.235, de 1972.

OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA E CUPONS FISCAIS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO.

Não comprovado que as notas fiscais de saída e cupons fiscais correspondem a uma mesma operação, resta configurada a omissão de receitas.

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. (destacamos)

Como se observa, o efetivo cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, posteriormente, ao término do período de apuração anual, a falta dessa antecipação mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o ius puniendi (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista material), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o princípio da absorção ou da consunção, visando repelir esse bis in idem, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra.

Frise-se que, per si, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva cumulação, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada consequência, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação antijurídica não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da consunção, para fazer cessar o bis in idem, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos fatos geradores colhidos no lançamento de ofício.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para manter o v. Acórdão recorrido, que cancelou as multas isoladas aplicadas concomitantemente com a multa de ofício, inclusive nos anos-calendário de 2007 e 2008.

Desta forma, as alterações realizadas pela Lei nº 11.488/2007 ao art. 44 da Lei nº 9.430/96 *não tiveram o condão de superar* automaticamente a *ratio* da Súmula CARF nº 105. Logo, há sua incidência neste caso, não sendo possível ultrapassar a sua aplicação, no sentido de afastar a multa isolada.

Ante o exposto, voto por dar **PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário**, somente para afastar a incidência da multa isolada no caso.

(documento assinado digitalmente)

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó

Declaração de Voto

Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó.

Em relação à aplicação do precedente indexado sobre o Tema 881 do Supremo Tribunal Federal, entendo que sua aplicação ao presente caso pode ocorrer desde logo, por motivo diferente daquela constante no Voto do Ilustre Relator.

Ainda que a decisão daquela Corte não seja definitiva, do ponto de vista do trânsito em julgado, entendo que ela já pode ser aplicada ao caso concreto, sem que isso viole qualquer norma constante no art. 62 do RICARF. É que, via de regra, apenas os precedentes em que o processo originário **já transitou em julgado** podem ser aplicados aos casos concretos por este Conselho. À nós, jurisdição administrativa, é vedada a análise do mérito de inconstitucionalidade, sendo-nos restrito apenas a possibilidade de aplicação das decisões proferidas, neste sentido, pelo Supremo Tribunal Federal – e quando já transitadas em julgado.

Contudo, aqui podemos aplicar o precedente do Tema 881, mesmo sem ter o seu trânsito em julgado, pois neste caso, o Supremo Tribunal Federal não declarou a inconstitucionalidade de nenhuma norma. O que esta Corte fez foi outorgar **interpretação constitucional ao termo coisa julgada**, com a finalidade de desenhar a sua vigência no tempo, de acordo com a função normativa que os precedentes ocupam em nossa ordem jurídica.

É por esta razão que entendo como desnecessário aguardar o trânsito em julgado do processo que deu origem ao Tema 881 para sua aplicação, desde logo, no presente caso.

(documento assinado digitalmente)

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó