



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

**Processo n°** 10680.722242/2011-61  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-002.356 – 1ª Turma  
**Sessão de** 16 de junho de 2016  
**Matéria** LUCRO DE EXPORTAÇÕES INCENTIVADAS - MINERAIS ABUNDANTES  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** SAMARCO MINERAÇÃO S/A

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

Ano-calendário: 2007, 2008

LUCRO DA EXPORTAÇÃO INCENTIVADA DE MINERAIS ABUNDANTES. ALÍQUOTA ESPECÍFICA. INAPLICABILIDADE. Tendo a Lei nº 9.249, de 1995, estabelecido alíquota indistinta de 15% para apuração do IRPJ (com adicional de 10%), revogando disposições em contrário, não é aplicável a alíquota específica para o lucro da exportação incentivada de minerais abundantes de 18% (sem adicional), prevista na Lei nº 7.988, de 1989, não havendo falar em prevalência de norma especial anterior sobre a geral posterior.

EFEITOS PROSPECTIVOS DA COISA JULGADA. ALTERAÇÃO DAS CIRCUNSTÂNCIAS JURÍDICAS. 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. Decisão judicial transitada em julgado afastando a aplicação da alíquota específica de IRPJ prevista na Lei nº 8.034, de 1990, ao lucro da exportação incentivada de minério de ferro da Contribuinte, permanecendo-lhe aplicável a alíquota prevista na Lei nº 7.988, de 1989, não tem efeitos para fatos geradores ocorridos em 2007 e 2008, sob a égide da Lei nº 9.249, 1995, que veio a estabelecer alíquota indistinta de 15% (com adicional de 10%).

MULTA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. A multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ apurado ao final do ano-calendário e a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ constituem penalidades com previsões legais específicas (respectivamente, incisos I e II do art. 44, da Lei nº 9.430, de

1996), aplicadas a infrações distintas e apuradas sobre bases de cálculo diferentes, sendo possível sua aplicação simultânea (ou concomitante).

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, pelo voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Flávio Neto, Ronaldo Apelbaum (suplente convocado), Nathalia Correia Pompeu, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez.

*(Assinado digitalmente)*

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente

*(Assinado digitalmente)*

ADRIANA GOMES RÊGO - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, LUÍS FLÁVIO NETO, ADRIANA GOMES RÊGO, RONALDO APELBAUM (Suplente Convocado), MARCOS ANTONIO NEPOMUCENO FEITOSA (Suplente Convocado), ANDRÉ MENDES DE MOURA, RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, NATHALIA CORREIA POMPEU, MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ e CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO.

## Relatório

A FAZENDA NACIONAL recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial de e-fls 1.107 e ss., contra o acórdão nº 1402-001.440, de 10 de setembro de 2013 (e-fls 1.085 e ss.), que, no mérito e por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso de ofício, e, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário.

Na matéria objeto da presente discussão, tal acórdão recebeu a seguinte ementa:

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

*Ano calendário: 2007, 2008*

*(...)*

*ADOÇÃO DE ALÍQUOTA INDEVIDA DO IRPJ E FALTA DE RECOLHIMENTO DO ADICIONAL. ALÍQUOTA DO IMPOSTO E ADICIONAL. LUCRO DECORRENTE DE EXPORTAÇÕES INCENTIVADAS. MINERAIS ABUNDANTES.*

*Não tendo sido revogada, prevalece em vigor a norma especial (Lei 7.988/89) que determinou que a alíquota incidente sobre o lucro das exportações incentivadas seria de 18%, sem adicional.*

*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. 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. Precedentes.*

A Recorrente aponta divergência jurisprudencial em relação aos acórdãos nº 103-22.937 (tema da alíquota de IRPJ aplicável ao lucro das exportações incentivadas de minerais abundantes) e nºs 1202-000.964 e 1302-001.080 (tema da concomitância da multa por falta de recolhimento de estimativa com a multa de ofício), cujas ementas estão assim redigidas na parte de interesse:

*Acórdão nº 103-22.937:*

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

*Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004.*

*(...)*

*Ementa: CÁLCULO DO IRPJ COM BASE EM ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS POR ATIVIDADE EXPLORADA - Sob o império da Lei nº 9.249/95, o ordenamento jurídico repudia a aplicação de alíquotas diversificadas por atividade explorada, no cômputo do lucro real.*

*(...)*

*Ementa: ADICIONAL DE IRPJ - Na vigência da Lei nº 9.249/95, com as alterações da Lei nº 9.430/96, cabe a cobrança do adicional de imposto de renda, à alíquota de dez por cento, sobre as parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o montante de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), multiplicado pelo número de meses do respectivo período de apuração.”(...)*

*Acórdão nº 1202-000.964:*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008*

*(...)*

*MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.*

*A incidência de multa isolada aplicável na hipótese de falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL não elide a aplicação concomitante de multa de ofício calculada sobre diferenças do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, por observarem previsões legais específicas.*

*Acórdão nº 1302-001.080:*

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

*Ano-calendário: 2008*

(...).

*MULTA ISOLADA.*

*A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.*

*O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do §1º do art. 44 da Lei 9.430/96, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.*

No mérito, a Recorrente argumenta em relação ao primeiro tema (alíquota de IRPJ aplicável ao lucro das exportações incentivadas de minerais abundantes), em síntese, que:

- a) a formação de coisa julgada que permitia que a Contribuinte recolhesse o IRPJ incidente sobre o lucro decorrente da exportação de minerais abundantes à alíquota de 18%, sem adicional, nos termos da Lei nº 7.988, de 1989 (Apelação Cível nº 95.01.28658-4/MG, julgada pelo TRF da 1ª Região, com trânsito em julgado em 20/03/1998), foi diretamente afetada pelas novas regras legais pertinentes ao recolhimento do IRPJ e seu adicional, introduzidas no ordenamento jurídico pela Lei nº 9.249, de 1995. Cita como precedente do CARF o próprio acórdão indicado como paradigma;
- b) o Parecer PGFN/CRJ nº 492, de 2011, assevera que "*modificados os fatos existentes ao tempo da prolação da decisão, ou alterado o direito então aplicável à espécie, estar-se-á diante de nova relação jurídica de direito material, que, justamente por ser diferente daquela nela declarada, de modo definitivo em razão do seu posterior trânsito em julgado, como existente ou inexistente, não poderá ser alcançada pelos efeitos vinculantes da referida decisão*", acrescentando que "*tanto é assim que essa nova relação jurídica material poderá ser objeto de debate e decisão em nova demanda, sem que isso encontre óbice na coisa julgada anterior*";
- c) o Parecer PGFN/CRJ nº 2.434/2008 corrobora tal posição ao afirmar que "*a adequada compreensão dos limites objetivos das decisões judiciais pode (deve) ser obtida a partir de uma análise que leva em conta, além do próprio conteúdo das decisões, os demais elementos integrantes da demanda sob análise. Isto porque, como sabido, a tutela judicial é concedida nos limites da pretensão formulada pelo próprio autor/impetrante*";
- d) entre decisão judicial e demanda há um nexo de referibilidade, no sentido de que a decisão deve ter sempre como parâmetro a demanda e seus elementos;

- e) "*como a demanda judicial teve seus elementos fáticos e jurídicos pautados na Lei 8.034/90, que majorou a alíquota para 30%, este comando individual sucumbiu ao novo regramento legal introduzido pela Lei 9.249/95, que estabeleceu alíquota e adicional únicos, respectivamente, de 15% e 10%, para o recolhimento do IRPJ, sem excepcionar ou beneficiar qualquer atividade econômica (como a exportação de minerais abundantes, por exemplo), revogando, assim, os benefícios fiscais anteriormente vigentes, ainda que decorrentes de sentença judicial transitada em julgado*"; e,
- f) a relação jurídico-tributária é de trato sucessivo, se projetando no tempo, "*de maneira que o decidido no mandamus não pode (deve) se sobrepor às alterações legislativas posteriores, pois presentes modificações no estado de fato e de direito, bem como diante do comando normativo enunciador da força de lei da sentença presente nos limites da lide*". Nessa condição, "*a imutabilidade da coisa julgada material existe sobre o pedido e sobre os fatos deduzidos na inicial, respectivamente, mas não sobre aqueles que exsurgiram após o julgado, pois não há que se falar em coisa julgada sobre a situação jurídica nova, ante a ausência do nexo de referibilidade e em observância à inteligência do princípio da congruência da decisão judicial à demanda, conforme se infere do CPC, art. 468 e art. 471*". Traz precedente do STJ nesse sentido.

Já no que toca ao segundo tema do recurso (concomitância das multas de ofício e isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais), a Recorrente alega, resumidamente, que:

- a) a aplicação da multa isolada por falta de pagamentos de estimativas de IRPJ, com base no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, inciso II, letra "b", de forma cumulada com a multa pelo lançamento de ofício, é possível, pois se tratam de infrações diferentes, com bases de cálculo diversas. E que a multa por falta de recolhimento das estimativas deve ser exigida quando se verifique o descumprimento da obrigação, mesmo após o encerramento do ano-calendário, inobstante se apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa, conforme art. 44, inc. II, "b" da Lei 9.430/96. Cita diversos precedentes do CARF;
- b) embora o ordenamento jurídico pátrio rechace a existência de *bis in idem* na aplicação de penalidades tributárias, não há óbice a que sejam aplicadas ao contribuinte faltante, diante de duas infrações tributárias, duas penalidades, com a mesma base de cálculo ou não. E que, "*com a redação dada pela Lei 11.488 de 2007, ficou claro que a base de cálculo é o pagamento mensal, diversa da base de cálculo da multa pelo lançamento de ofício, afastando de uma vez por todas qualquer alegação de bis in idem*";
- c) em suma, "*a multa isolada tem como hipótese de incidência o descumprimento, pelo sujeito passivo, da obrigação legal de efetuar os recolhimentos dos valores por estimativa, enquanto a multa de ofício vinculada, traz como hipótese de incidência a falta de recolhimento do imposto devido no encerramento do período de apuração, de cujo cálculo são deduzidas o valor das estimativas pagas durante o ano-calendário*",

tratando-se de "hipóteses de incidência distintas, com bases de cálculo distintos, não ocorrendo a alegada duplicidade na aplicação das multas". Transcreve trechos dos paradigmas;

- d) *"a partir da Lei 9.430/96, o contribuinte somente estará dispensado de recolher os tributos devidos, apurados pelo sistema de estimativa, quando transcrever no Livro Diário os balancetes de suspensão ou redução", sendo que "quando deixar de recolher os tributos devidos, sem justificar o não recolhimento mediante a transcrição no Livro Diário dos balancetes de suspensão ou redução, estará sujeito ao pagamento da multa prevista no art. 44, § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430/96".*

Pede, então, que o presente recurso seja provido, para *"reformular o acórdão recorrido, mantendo - se a alíquota do IRPJ e o adicional aplicados pela Fiscalização, bem como a multa isolada aplicada pela falta de pagamento da estimativa mensal de IRPJ concomitantemente com a multa pelo lançamento de ofício".*

O recurso foi admitido por meio do Despacho de e-fls. 1.140 e ss., havendo a Contribuinte apresentado contrarrazões (e-fls. 1.151 e ss.), tempestivamente.

Em relação ao tema da alíquota de IRPJ aplicável ao lucro das exportações incentivadas, a Contribuinte aduz, em síntese, o que segue:

- a) em preliminar, protesta pelo não conhecimento do recurso especial fazendário quanto a esse tema, uma vez que (i) conforme o RICARF *"caso o Recurso esteja fundamentado em apenas um paradigma, como no caso dos autos, para a comprovação da divergência há que ser observado o requisito objetivo de constar nos autos a cópia do seu inteiro teor ou a cópia da publicação em que o inteiro teor do acórdão tenha sido divulgado";* e (ii) que o acórdão indicado como paradigma *"incorreu em erro, o qual afasta a caracterização da divergência",* conforme a seguir;
- b) que a Recorrente argumenta pela reforma do acórdão recorrido com base em entendimento manifestado no acórdão nº 103-22.937, relativo a processo que envolve a própria Contribuinte, no qual foi mantida a aplicação da alíquota de 15% e do adicional de 10% ao fundamento de que a coisa julgada foi atingida por novo regramento, introduzido pela Lei nº 9.249, de 1995, e que a referida Lei não foi objeto da decisão transitada em julgado em favor da empresa, motivo pelo qual esta decisão não prevaleceria. Contudo, a decisão transitada em julgado é posterior à Lei nº 9.249, de 1995;
- c) não houve nova situação jurídica conforme alegado pela Fazenda Nacional, uma vez que a Lei nº 9.249, de 1995, não se aplica ao caso em análise. Restam assim inaplicáveis o Parecer PGFN/CRJ nº 492, de 2011, e o Parecer PGFN/CRJ nº 2434/2008;
- d) traça histórico normativo da tributação sobre o lucro decorrente da exportação de minerais abundantes, aponta o teor da decisão do TRF da 1ª Região a seu favor na Ação Declaratória nº 91.00.15818-6, que transitou em julgado em 20/03/1998, sem que fosse suscitada a eventual aplicação da Lei nº 9.249, de 1995, e sem que fosse ajuizada ação rescisória pela União Federal;

- e) que a alíquota de 15% e o adicional de 10%, previstos no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995, não se aplicam ao lucro decorrente da exportação de minerais abundantes como reconheceu o acórdão recorrido e a decisão da Ação Declaratória nº 91.00.15818-6. Isso porque do conteúdo da própria Lei nº 9.249, de 1995, deflui que tal alíquota e adicional não se aplicam uniformemente a todas as pessoas jurídicas, uma vez que "*consta do § 3º do art. 3º da lei que a mencionada alíquota será aplicável TAMBÉM às pessoas jurídicas que exploram a atividade rural 'e que trata a Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990'*". Acrescenta que "*a Lei nº 7.988/1989, não consta do rol dos atos normativos revogados pelo art. 36 da Lei nº 9.249/1995*", continuando em vigor;
- f) que, sendo a Lei nº 7.988/1989 especial, prevalece sobre a Lei nº 9.249/1995, que é lei geral, conforme o princípio da especialidade expresso no art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil. Indica precedentes do STF e do STJ que assentam que "*lei geral posterior não revoga lei especial anterior*". Refere que esse entendimento vem sendo amplamente adotado no âmbito do CARF, citando decisão nesse sentido. E cita julgado da antiga 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes que aplicou tal posicionamento em relação à hipótese específica dos autos;
- g) que não há como sustentar que o benefício relativo à tributação sobre o lucro decorrente da exportação de minerais em abundância foi revogado pela Constituição Federal de 1988, em razão do disposto no art. 41, § 1º, do ADCT;
- h) que ocorreu *in casu* a preclusão conforme arts. 462 e 474 do CPC, uma vez que eventual aplicação da Lei nº 9.249/1995 à Contribuinte "*deveria ter sido suscitada pela União Federal no curso da Ação Declaratória nº 91.00.15818-6*" (o que não ocorreu), citando decisões do STJ em favor de seu argumento. Refere que a Lei nº 9.249/1995 foi publicada quase três anos antes do trânsito em julgado da ação declaratória em questão.

Já com respeito ao tema da concomitância das multas de ofício e isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ, a Contribuinte argumenta que:

- a) a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais é inexigível após o encerramento do ano-calendário, uma vez que tal multa penaliza o descumprimento da obrigação (principal, e não acessória) de recolher as estimativas que são meras antecipações do imposto devido ao final do exercício. Assim, sendo parcelas antecipatórias, é manifestamente indevida a cobrança da multa isolada sobre o valor dessas parcelas após o encerramento do ano-calendário. E é mais irrazoável ainda a cobrança dessa multa em concomitância com a exigência do imposto apurado ao final do exercício e da multa de ofício de 75% ("*estar-se-á diante da cobrança de duas multas ... em razão do descumprimento de apenas uma/mesma obrigação*");
- b) a coexistência das duas penalidades "*não se traduz na possibilidade de aplicação conjunta destas, por se estar diante da mesma obrigação tributária, qual seja o recolhimento do IRPJ relativo ao ano-calendário, mas justifica-se pela existência de duas formas diferenciadas (modalidades) para o pagamento do IRPJ*". Assim, a multa isolada não

pode ser aplicada após o encerramento do ano-calendário, "*quando já se estará exigindo, pela mesma obrigação principal, o valor do imposto e da multa de 75%*";

- c) a aplicação concomitante das multa "*configura manifesto bis-in-idem*". E que "*a impossibilidade de se exigir a multa isolada após o término do exercício e ainda, de forma mais gravosa, cumulativamente à exigência de multa de ofício encontra-se totalmente pacificado no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais*" (cita julgados), sendo que o TRF da 1ª Região também já decidiu pela ilegalidade da concomitância das multas;
- d) não procede a alegação da Fazenda de que nova redação da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (conversão da MP nº 351, de 2007), possibilitaria a exigência concomitante das multas, por ter estabelecido bases de cálculo diferentes para as multas isolada e de ofício. Aduz, nesse sentido que, na exposição de motivos da MP em questão resta consignado o objetivo de reduzir o percentual da multa, nada sendo referindo quanto a alterar a hipótese normativa de aplicação da multa isolada. E aponta julgados do CARF em que se decidiu pela impossibilidade da concomitância mesmo para fatos geradores posteriores a 2007;
- e) ainda que se entenda que a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, veio a autorizar a cobrança concomitante das multas após o encerramento do ano-calendário em razão de a lei ter previsto como base de cálculo da multa isolada o valor mensal do imposto, ela somente poderia ser exigida nas hipóteses em que o contribuinte tiver efetivamente deixado de antecipar o imposto apurado por ele próprio. Ou seja, somente poderia se cogitar que a multa isolada possui base de incidência diferente da multa de ofício quando o contribuinte tenha recolhido estimativa em montante inferior ao que apurou no período. E tal hipótese não ocorreu no presente, caso, uma vez que a empresa "*recolheu exatamente os valores das estimativas que constaram na sua apuração*" ; e
- f) a cobrança conjunta das multas de ofício e isolada tem caráter abusivo e confiscatório.

Ao final de suas contrarrazões, a Contribuinte requer que não seja conhecido o Recurso Especial interposto no que se refere à aplicação da alíquota do IRPJ de 18%, ou que seja negado provimento ao recurso, tanto no que se refere ao tema da alíquota aplicável quanto no da aplicação da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

### Preliminar de Inadmissibilidade do Recurso Especial

Conforme relatado, a Contribuinte alega em contrarrazões que o recurso especial fazendário não deve ser conhecido no que se refere ao tema da alíquota de IRPJ aplicável ao lucro das exportações incentivadas, uma vez que (1) a Recorrente, tendo fundamentado seu recurso em apenas um acórdão paradigma, não anexou ao recurso a íntegra deste acórdão; e (2) que o acórdão indicado como paradigma "*incorreu em erro, o qual afasta a caracterização da divergência*".

Em relação à primeira alegação, tem-se que o RICARF vigente quando da interposição do Recurso (tanto quanto o atual) faculta ao recorrente a apresentação tão somente da(s) ementa(s) do(s) acórdão(s) paradigma, inclusive no corpo do recurso, desde que na íntegra, quer apresente um ou dois paradigmas para determinada matéria. Veja-se o que estabelecem os §§ 4º, 7º e 9º do art. 67 do Anexo II do RICARF (aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009):

*Art. 67 (...)*

*§ 4º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até duas decisões divergentes por matéria.*

*(...)*

*§ 7º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 ementas outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.*

*(...)*

*§ 9º As ementas referidas no § 7º poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.*

Foi o que fez a Recorrente quando apôs cópia integral da ementa do único paradigma apontado conforme publicado no sítio do CARF no corpo da sua peça recursal, não havendo qualquer contrariedade ao RICARF em seu proceder.

Já com relação à segunda alegação, tem-se que, uma vez proferido um acórdão por colegiado do CARF e da CSRF, ou mesmo dos antigos Conselhos de Contribuintes, pode ser utilizado como paradigma, ainda que contenha "erro", ressalvada a hipótese de o acórdão ter sido reformado (ou ainda que agasalhe tese que se encontre superada pela CSRF na data de interposição do recurso, hipótese presente no § 10 do art. 67 do Anexo II do RICARF vigente quando da interposição do presente recurso).

No caso do paradigma indicado pela Fazenda, que, como destacado pela Contribuinte, tem ela própria como parte, consulta ao sítio do CARF indica que o acórdão, proferido pela 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes em 28/3/2007 foi objeto de recursos especiais da Fazenda e da Contribuinte. Julgando tais recursos, a 1ª Turma da CSRF negou provimento a ambos (acórdão nº 9101-001.854, Relator Marcos Aurélio Pereira Valadão, em 25/4/2014). Foram opostos embargos de declaração, os quais se encontram, até o presente momento, pendentes de apreciação. É dizer, o acórdão se encontra hígido para o fim de se demonstrar divergência jurisprudencial visando à apreciação de recurso especial pela CSRF.

A análise de eventual erro alegado pela recorrente seria rever o mérito do que foi decidido por aquele colegiado, e, portanto, está fora de um escopo de juízo de admissibilidade em que se analisa decisões divergentes, e não decisões corretamente prolatadas ou não.

Rejeita-se, portanto, a preliminar de inadmissibilidade do recurso especial.

### Mérito

#### Alíquota aplicável ao lucro da exportação de minerais abundantes

No que se refere ao primeiro tema trazido pela Recorrente, a discussão de mérito cinge-se à determinação da alíquota de IRPJ aplicável ao lucro da exportação incentivada de minerais abundantes auferido pela Contribuinte nos anos-calendário objeto do lançamento: se é a alíquota específica prevista no art. 1º da Lei nº 7.988, de 1989 (alíquota de 18%, sem adicional) ou aquela geral fixada no art. 1º da Lei nº 9.249, de 1995 (alíquota de 15%, com adicional), levando-se em consideração, ainda, o fato de haver decisão judicial transitada em julgado em favor da Contribuinte acerca dessa matéria.

Nesse sentido, cumpre transcrever, inicialmente, os dispositivos em questão (sublinhou-se):

**Lei nº 7.988, de 1989** (que "dispõe sobre a redução de incentivos fiscais"):

*Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período-base de 1989:*

*I - passará a ser 18% (dezoito por cento) a alíquota aplicável ao lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988;*

(...)

*§ 1º Os adicionais de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.462, de 30 de agosto de 1988, não incidirão sobre o lucro de que trata o inciso I deste artigo.*

**Lei nº 9.249, de 1995** (que "altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências")

*Art. 3º A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é de quinze por cento.*

*§ 1º A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento. (Redação dada pela Lei 9.430, de 1996)*

§ 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, inclusive, nos casos de incorporação, fusão ou cisão e de extinção da pessoa jurídica pelo encerramento da liquidação. (Redação dada pela Lei 9.430, de 1996)

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, à pessoa jurídica que explore atividade rural de que trata a Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990.

§ 4º O valor do adicional será recolhido integralmente, não sendo permitidas quaisquer deduções. (Vide Lei nº 12.761, de 2012)

Como se extrai do Termo de Verificação Fiscal - TVF (e-fls. 501 e ss.), a Contribuinte apurava e recolhia IRPJ sobre o lucro da exportação de minerais à alíquota de 18%, sob o argumento de estar amparada em decisão proferida pelo TRF da 1ª Região, na Apelação Cível nº 95.01.28658-4/MG (que reformou sentença de primeiro grau proferida na Ação Ordinária nº 91.00.15818-6), transitada em julgado em 20/03/1998. Tal decisão declarava o seu direito de recolher o imposto nos termos da legislação anterior à Lei nº 8.034, de 1990, permanecendo-lhe aplicável a alíquota prevista na Lei nº 7.988, de 1989 (de 18%), uma vez que a alíquota de 30% prevista na Lei nº 8.034, de 1990 "não se aplica à exportação incentivada de minério de ferro, como mineral elaborado".

A Fiscalização, no entanto, considerou "estar nítido que a lide examinada naquela oportunidade, em sede judicial, não está relacionada à aplicação da Lei nº 9.249, de 1995, que nem havia sido editada na época", e, assim, lançou a diferença decorrente da aplicação da alíquota de 15%, somada ao adicional de 10% sobre a parcela do lucro tributável que excede o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do período de apuração, conforme previsto na Lei nº 9.249, de 1995.

A decisão ora recorrida, ao considerar indevidas "as diferenças levantadas e lançadas pela fiscalização", **não o fez por considerar que estava a Contribuinte protegida pelo manto da coisa julgada material, mas por entender que "sendo a Lei nº. 9.249/95 norma geral e não tendo ela afastado expressamente o benefício previsto na Lei nº. 7.988/89, aplica-se ao caso o princípio da especialidade, nos termos do § 2º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil"**.

Necessário, portanto, antes de enfrentar o tema da vulneração dos efeitos prospectivos da coisa julgada material em razão das alterações das circunstâncias jurídicas, verificar se há, de fato, novas circunstâncias jurídicas a envolver a determinação da alíquota de IRPJ aplicável aos lucros de exportações incentivadas de minerais abundantes.

Nesse ponto, cabe referir que há pelo menos outros três julgados sobre essa matéria envolvendo a própria Contribuinte. Além do acórdão paradigma trazido pela Fazenda Nacional (acórdão nº 103-22.937, Relator Flávio Franco Corrêa, de 28 de março de 2007), tem-se a decisão desta 1ª Turma da CSRF (acórdão nº 9101-001.854, Relator Marcos Aurélio Pereira Valadão, de 29 de janeiro de 2014), que apreciou recurso especial da Contribuinte contra o paradigma em questão, mantendo a decisão recorrida, contrária à Contribuinte.

Há também o acórdão nº 101-96.207 (Relatora Sandra Faroni, de 14 de junho de 2007), este favorável à Contribuinte, agasalhando a mesma tese da decisão ora recorrida, no sentido de que, no conflito normativo entre a Lei nº 7.988, de 1989, e a Lei nº 9.249, de 1995, prevalece a primeira, por ser norma especial anterior (aplicando-se a regra de solução de antinomias jurídicas expressa pelo brocado "*lex specialis derogat generali*").

Não posso, no entanto, subscrever tal tese, pela mesma razão já acolhida por esta 1ª Turma da CSRF no antes referido acórdão nº 9101-001.854, ou seja, pelo simples motivo de que não se estabelece a dita antinomia entre as normas, uma vez que a Lei nº 9.249, de 1995, ao trazer nova disposição acerca da alíquota do IRPJ (art. 3º), estabelecendo alíquota geral de IRPJ independentemente da atividade econômica explorada e **ao revogar expressamente as disposições em contrário** (art. 36), revogou a regra do art. 1º da Lei nº 7.988, de 1989, que impunha alíquota específica de 18% "ao lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988". Veja-se o teor do art. 36 da Lei nº 9.249, de 1995:

*Art. 36. Ficam revogadas as disposições em contrário, especialmente:*

*I - o Decreto-Lei nº 1.215, de 4 de maio de 1972, observado o disposto no art. 178 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;*

*II - os arts. 2º a 19 da Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989;*

*III - os arts. 9º e 12 da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990;*

*IV - os arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992;*

*V - o art. 28 e os incisos VI, XI e XII e o parágrafo único do art. 36, os arts. 46, 48 e 54, e o inciso II do art. 60, todos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, alterada pela Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e o art. 10 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.*

Não procede o argumento da Contribuinte de que, como a Lei nº 7.988, de 1989, não consta do rol dos atos normativos revogados pelo art. 36 da Lei nº 9.249, de 1995, continua em vigor. Tal rol, introduzido com o vocábulo "especialmente", é meramente exemplificativo, não se podendo concluir que, se um dispositivo da Lei nº 7.988, de 1989, não se encontra em tal rol, não foi revogado. A revogação se dá por se tratar de disposição em contrário às novas regras, independentemente de constar no rol exemplificativo.

De outra banda, não prospera a alegação de que o § 3º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995, ao estabelecer que a alíquota prevista e o adicional no artigo se aplica "também" às pessoas jurídicas que exploram a atividade rural indica que tal alíquota e adicional não se aplicam uniformemente a todas as pessoas jurídicas. Pelo contrário: ao estatuir que "o disposto neste artigo aplica-se, inclusive, à pessoa jurídica que explore atividade rural de que trata a Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990", o § 3º em questão, reforça o caráter geral e unificado da alíquota trazida pela Lei nº 9.249, de 1995.

Fazendo-se uma análise, ainda, do Regulamento do Imposto de Renda vigente ao tempo dos fatos geradores, qual seja, o Decreto nº 3.000, de 1999, tem-se:

*Art. 541. A pessoa jurídica, seja comercial ou civil o seu objeto, pagará o imposto à alíquota de quinze por cento sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, apurado de conformidade com este Decreto (Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º).*

*§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, à pessoa jurídica que explore atividade rural de que trata a Lei nº 8.023, de 1990 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º, § 3º).*

*§ 2º O lucro inflacionário acumulado, até 31 de dezembro de 1987, das pessoas jurídicas abrangidas pelo disposto no art. 2º da Lei nº 7.714, de 29 de dezembro de 1988, será tributado à*

*alíquota a que estava sujeita a pessoa jurídica no exercício financeiro de 1988 (Lei nº 7.730, de 1989, art. 28).*

## SUBTÍTULO II

### ADICIONAL

*Art. 542. A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de vinte mil reais pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de dez por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º, § 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 4º).*

*§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de incorporação, fusão ou cisão e de extinção da pessoa jurídica pelo encerramento da liquidação (Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 4º, § 2º).*

*§ 2º O disposto aplica-se, igualmente, à pessoa jurídica que explore atividade rural de que trata a Lei nº 8.023, de 1990 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º, § 3º).*

*§ 3º Na hipótese do art. 222, a parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a vinte mil reais, está sujeita à incidência do adicional de que trata este artigo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 2º).*

*§ 4º O adicional será pago juntamente com o imposto de que trata o art. 541 (Decreto-Lei nº 1.967, de 1982, art. 24, § 3º).*

Ou seja, se a norma que prevê alíquota de 18% sem adicional ainda estivesse vigente, certamente o Regulamento de 1999 teria que fazer tal menção, como o fez para o lucro inflacionário acumulado, por exemplo.

Na seqüência, quando o regulamento trata das isenções, reduções e deduções do imposto, também nenhuma alusão é feita, como se pode observar da leitura dos arts. 544 a 619.

Aliás, nem mesmo no Regulamento anterior (Decreto nº 1.041, de 1994) havia tal previsão:

### *Alíquotas e Adicional*

#### *SUBTÍTULO I*

##### *Alíquotas Gerais*

*Art. 550. A pessoa jurídica, seja comercial ou civil o seu objeto, pagará o imposto à alíquota de vinte e cinco por cento sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, apurado de conformidade com este Regulamento (Lei nº 8.541/92, arts. 3º, § 1º, 15 e 21).*

*§ 1º A pessoa jurídica que explorar atividade rural pagará o imposto à alíquota de vinte e cinco por cento sobre o lucro da exploração ajustado (Lei nº 8.023/90, art. 12 e § 3º).*

*§ 2º O lucro inflacionário acumulado, até 31 de dezembro de 1987, das pessoas jurídicas abrangidas pelo disposto no art. 2º da Lei nº 7.714, de 29 de dezembro de 1988, será tributado à alíquota a que estava sujeita a pessoa jurídica no exercício financeiro de 1988 (Lei nº 7.730/89, art. 28).*

§ 3º O imposto será calculado sobre o lucro expresso em quantidade de Ufir diária (~~Lei nº 8.541/92, arts. 3º § 1º, 14, § 5º, 15, e 21~~).

#### SUBTÍTULO II

##### Adicional

Art. 551. A pessoa jurídica estará sujeita a um adicional do imposto à alíquota de dez por cento sobre a parcela do lucro real ou arbitrado que ultrapassar (~~Lei nº 8.541/92, art. 10~~):

I - 25.000,00 Ufir, para as pessoas jurídicas que apurarem a base de cálculo mensalmente;

II - 300.000,00 Ufir, para as pessoas jurídicas que apurarem o lucro real anualmente.

§ 1º O limite previsto no inciso II deste artigo será proporcional ao número de meses do ano-calendário, no caso de período-base inferior a doze meses (~~Lei nº 8.541/92, art. 10, § 3º~~).

§ 2º O disposto no caput deste artigo não se aplica às pessoas jurídicas a que se refere o art. 350 (~~Lei nº 8.023/90, art. 12~~).

##### Instituições Financeiras

Art. 552. A alíquota de que trata o artigo anterior será de quinze por cento para os bancos comerciais, bancos de investimento, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras ou distribuidoras de títulos e valores mobiliários e empresas de arrendamento mercantil (~~Lei nº 8.541/92, art. 10, § 1º~~).

Art. 553. O adicional referido nos ~~arts 551 e 552~~ será pago juntamente com o imposto de que trata o ~~art. 550~~ (~~Decreto-Lei nº 1.967/82, art. 24, § 3º~~).

##### Irredutibilidade

Art. 554. O valor do adicional de que trata este Subtítulo será recolhido integralmente como receita da União, não sendo permitidas quaisquer deduções, inclusive as previstas no Capítulo I, do Subtítulo III, do Título VI (~~Lei nº 8.541/92, art. 10, § 2º~~).

É de se constatar que apenas as pessoas referidas no art. 350 do RIR/94 estavam isentas do adicional: ou seja apenas as que tinham por objeto a exploração da atividade rural. Percebe-se também que quando o Regulamento quis tratar das alíquotas diferenciadas, ele o fez, como foi o caso das Instituições Financeiras. E mais, com a Lei nº 9.249/95, até mesmo as pessoas jurídicas que exploravam a atividade rural passaram a ser tributadas pelo adicional.

É também importante destacar que, mesmo em situações de incentivo fiscal, o legislador não tem permitido a dedução sobre o adicional, como por exemplo, no caso das empresas titulares do PDTI (destaques do RIR/99):

*Limite*

*Art. 498. A soma da dedução de que trata esta Subseção, juntamente com as dos arts. 581 e 590, não poderá reduzir o imposto devido em mais de oito por cento, não se aplicando a dedução sobre o adicional de imposto devido pela pessoa jurídica (Lei nº 8.849, de 1994, art. 5º, e Lei nº 9.064, de 1995, art. 2º).*

*Irredutibilidade*

*Art. 543. O valor do adicional de que trata este Subtítulo será recolhido integralmente como receita da União, não sendo permitidas quaisquer deduções (Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 8º, § 1º).*

Esses dispositivos dos regulamentos demonstram, de forma cristalina, que o benefício fiscal de que trata o Decreto-lei nº 2.413, de 1988, com a alteração dada pela Lei nº 7.988, de 1989, já não se encontrava no mundo jurídico ao tempo de sua publicação, o que é endossado, também, quando se interpreta o art. 41, §1º, do ADCT da Constituição Federal, cujo inteiro teor ora transcrevo:

*Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.*

*§ 1º Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.*

É que esses incentivos não foram confirmados por lei nesse prazo de dois anos. O que a lei de 1989 fez foi majorar a alíquota, mas pode-se entender que como não foram confirmados por lei, conforme demonstrado, consideram-se revogados.

Dito isso, cumpre avaliar se, ainda que legislação superveniente tenha imposto nova alíquota de IRPJ, que, sendo indistinta, se aplica também ao lucro da exportação incentivada de minerais abundantes auferido pela Contribuinte, o seu direito de apurar o IRPJ à alíquota prevista na Lei nº 7.988, de 1989, garantido pelo trânsito em julgado da decisão na Apelação Cível nº 95.01.28658-4/MG, permanece intocado.

Penso que não. Como bem assinalado no TVF, após a edição da Lei nº 8.034, de 1990, cuja aplicação foi afastada pela decisão judicial para o caso da Contribuinte, a alíquota do imposto de renda passou por diversas alterações, até que a Lei nº 9.249/1995, a fixou em 15%, mais adicional, na forma do seu já transcrito art. 3º, § 1º. É dizer, leis supervenientes alteraram as regras aplicáveis na determinação da alíquota de IRPJ do lucro da exportação incentivada de minerais abundantes auferido pela Contribuinte.

Verifica-se, portanto, a situação prevista Parecer PGFN/CRJ nº 492, de 2011, em que "*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*". Veja-se a síntese das conclusões alcançadas nesse Parecer (destacou-se):

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 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 lhes forem contrárias;

(iii) como a cessação da eficácia vinculante 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;

(iv) 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, 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.

A Contribuinte argumenta em suas contrarrazões que a edição da Lei nº 9.249, de 1995, é anterior ao trânsito em julgado da decisão judicial (ocorrido em 20/03/1998), sem que sua aplicação tenha sido suscitada ou mesmo que tenha a União ajuizado ação rescisória.

Compulsando-se as peças da ação judicial de que aqui se trata, no entanto, vê-se que na petição inicial, datada de 10/6/1991 (e-fls. 126 e ss.), a Contribuinte pede que "*considerando-se a ilegalidade de que se revestiria a cobrança de Imposto de Renda nos parâmetros determinados na Lei nº 8.034/1990 (...) seja declarado que o cálculo do referido imposto incidente nas suas exportações incentivadas deve ser efetuado mediante a alíquota de 18% (dezoito por cento), sem o adicional*" e que "*seja declarada a inexistência de relação jurídico-tributária da Autora em relação à Lei nº 8.034/1990*". Ante sentença desfavorável, a Contribuinte recorreu e o TRF da 1ª Região, na já referida Apelação Cível nº 95.01.28658-4/MG (e-fls. 153 e ss.), assim se pronunciou:

A majoração de alíquota, instituída pela Lei nº 8.034/90, não se aplica a todas as exportações incentivadas, mas somente às que tenham por objeto produtos manufaturados e serviços. Até que a lei seja modificada, para abarcar as exportações de minerais elaborados, tem a apelante o direito ao benefício fiscal em análise.

Diante do exposto, dou provimento à apelação para, reformando a sentença, julgar procedente a ação e declarar que a empresa autora não está obrigada a recolher imposto de renda pela alíquota de 30%, mas de 18%, nos termos da legislação anterior à Lei nº 8.034/90.

Ou seja, é insofismável que o objeto da lide não alcançava os efeitos da Lei nº 9.249, de 1995, na determinação da alíquota de IRPJ aplicável ao lucro da exportação incentivada de minerais abundantes.

Veja-se, aliás, que a lei cuja aplicação foi afastada pela decisão judicial em tela (Lei nº 8.034, de 1990) também fixava alíquota específica de IRPJ para determinada atividade econômica (no caso, exportações de produtos manufaturados nacionais e serviços). Como indica o acórdão do TRF da 1ª Região, a conclusão pela não aplicação dessa Lei se baseou no fato de que minério de ferro não é produto manufaturado. Ou seja, determinou-se no julgado qual de duas alíquotas específicas se aplicavam à Contribuinte (a de exportação de produtos manufaturados nacionais e serviços, ou a da exportação incentivada de minerais abundantes). Trata-se de situação bastante diversa da trazida com a Lei nº 9.249, de 1995, que como se viu, estabeleceu alíquota (e adicional) única, indistinta às atividades econômicas.

Destaca-se, ademais, que a própria decisão judicial menciona: "Até que a lei seja modificada, para abarcar as exportações de minerais elaborados (...)", ou seja, a lei não foi modificada para abarcar as exportações de minerais elaborados, mas o foi para todas as pessoas jurídicas, **sem exceção**.

É de se concluir, portanto, que a decisão judicial transitada em julgado em favor da Contribuinte na Apelação Cível nº 95.01.28658-4/MG não possuía mais eficácia vinculante frente aos fatos geradores de IRPJ ocorridos nos anos-calendário 2007 e 2008 e alcançados pelo lançamento objeto do presente processo, razão pela qual deve o auto de infração ser mantido.

### **Aplicação simultânea da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais com a multa de ofício**

Quanto à segunda matéria objeto do recurso fazendário, aplicação simultânea da multa de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais, ou da "concomitância" das multas isolada e de ofício, é tema que tem propiciado intensos debates no âmbito das Turmas do CARF e desta 1ª Turma da CSRF.

No antes referido acórdão nº 9101-001.854, desta 1ª Turma, proferido em 29 de janeiro de 2014, em que figurava a mesma Contribuinte do presente processo como autuada, o Relator, Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, cedeu ao entendimento preponderante da Turma e dos colegiados da 1ª Seção do CARF, no sentido de que não é cabível a cobrança de multa isolada quando já lançada a multa de ofício, após o encerramento do ano-calendário. Veja-se, a propósito, que, posteriormente a esse julgado, foi editada a Súmula CARF nº 105, confirmando subscrevendo entendimento ("*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*").

Mas, como bem assinalou o Relator do julgado em comento, "*esta posição só prevalece para fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória n.º 351/2007 (posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007), que impôs nova redação ao tratar da matéria*". Tanto que a Súmula CARF nº 105, ao inadmitir a concomitância, o faz, tão somente, para 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*".

É que com a alteração legislativa ocorrida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tem-se um novo panorama no regramento dessas multas. Com efeito, a base de cálculo da multa deixou de ser a "totalidade ou diferença de tributo", passando ao "valor do pagamento mensal" a título de estimativa, além de haver redução de seu percentual de para 50%. Confira-se:

***Art. 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação anterior à MP nº 351, de 2007:***

*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;*

*(...)*

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

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

*(...)*

*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 base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.*

*Art. 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação posterior à MP nº 351, de 2007:*

***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.*

É oportuno esclarecer que, uma das teses para quem não aceitava a multa isolada concomitantemente com a multa de ofício, ocorria porque o caput do art. 44, ao estabelecer que a multa seria sobre a “totalidade ou diferença de tributo”, não poderia fazer incidir multa sobre estimativa, haja vista serem estas “antecipações” do tributo.

Entretanto, com a mudança promovida pela MP nº 351, de 2007, a multa isolada passou a incidir sobre o valor do pagamento mensal estabelecido na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, e mais: ela é devida, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal, o que vem a corroborar com o entendimento de que, ainda que não haja imposto a ser apurado por ocasião do encerramento das atividades, a multa é devida.

Ou seja, quis o legislador dispor que essa multa independe do resultado apurado ao término do ano-calendário, pois ela é devida sobre a parcela que deixou de ser paga, a título de estimativa, no mês.

É dizer, a falta de recolhimento de estimativa é infração específica e própria da sistemática, alternativa, de apuração anual do IRPJ e da CSLL, sendo penalizada, na forma do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, com a aplicação de multa (isolada) no percentual de 50% sobre o montante da estimativa mensal não recolhida, estimativa essa que é determinada a partir da receita bruta auferida no mês. Se dissocia, assim, da infração de falta de recolhimento de tributo calculado ao final do período de apuração, penalizada na forma do inciso I do mesmo art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, com multa (de ofício) de 75% sobre o montante de tributo apurado, que é, no caso do IRPJ, determinado a partir do lucro real apurado ao final do ano-calendário (no caso da sistemática anual de apuração do IRPJ), ou ao final do trimestre (no caso da sistemática trimestral).

Isso posto, tem-se que a apuração anual do IRPJ e da CSLL é sistemática alternativa à apuração trimestral e estabelece obrigações específicas, expressas na legislação. Uma dessas obrigações é o recolhimento mensal de estimativas, cujo descumprimento é penalizado por disposição expressa e específica da lei. Equivoca-se, portanto, a decisão recorrida quando aduz que *"se não há tributo devido, não haverá base de cálculo para se*

*apurar o valor da penalidade", e afirma que "o balanço final é prova suficiente para afastar a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa", manifestando-se pela consunção da infração de não recolhimento de estimativa mensal. Não há entre a obrigação de recolher estimativas mensais e a de satisfazer o tributo apurado ao final do ano-calendário relação de parte e todo tal que a última possa vir a consumir a primeira.*

Não procedem, portanto, as alegações da Contribuinte de que a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais é inexigível após o encerramento do ano-calendário e de que sua exigência em conjunto com a multa de ofício configura "*bis-in-idem*".

Como se viu, tratam-se de penalidades com previsões legais específicas, aplicadas a infrações distintas e apuradas sobre bases de cálculo diferentes, sendo possível, sim, sua existência simultânea (ou coexistência, ou, ainda, para usar o termo mais corrente, concomitância).

Como se vê na descrição da infração de falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ no TVF (e-fls. 507), a multa isolada foi aplicada com fulcro na nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, mais precisamente em seu inciso II, no percentual de 50%. Não se aplica ao presente caso, portanto, a antes referida Súmula CARF nº 105.

Cumprе assinalar, finalmente, ante a afirmação da Contribuinte de que a cobrança conjunta das multas de ofício e isolada tem caráter abusivo e confiscatório, que a imposição dessas multas, ainda que em paralelo, como se viu, decorre de disposição expressa da lei, não sendo dado a este Colegiado afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme prevêem o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, e o art. 62 do Anexo II do RICARF.

### **Conclusão**

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

*(Assinado digitalmente)*

Adriana Gomes Rêgo