



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10768.011669/2001-06
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-012.902 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 18 de fevereiro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado RIO BRANCO SEGURADORA S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Período de apuração: 01/01/1992 a 31/12/2000

CSLL. DECADÊNCIA. PRAZO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Com a edição da Súmula Vinculante nº 8 pelo Supremo Tribunal Federal (STF), o artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, não pode mais ser aplicado pela Administração Tributária.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, tendo havido apuração e pagamento antecipado, ainda que parcial do imposto sem prévio exame da autoridade administrativa, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extingue no prazo de 5 (cinco) anos a contar da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do disposto no parágrafo 4º. do artigo 150 do CTN. No entanto, se não houver apuração e pagamento antecipado, a regra aplicável é aquela prevista no art. 173, I, do CTN.

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO ANTERIOR A 2007. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA SUMULA CARF Nº 105.

A multa isolada lançada por falta de recolhimento de estimativas (fatos geradores: 2001 e 2002), 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 da CSLL, apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício. Aplicação da Súmula CARF nº 105.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que conheceram parcialmente do recurso, tão somente em relação à possibilidade de cumulação da multa isolada, com a multa de ofício. No mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rego (Presidente). Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergências interposto pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 103-22.869**, de 25/01/2007 (fls. 1.269/1.284), proferida pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Do Auto de Infração

Trata o processo de Auto de Infração – AI, para exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (**CSLL**), com multa de ofício de 75%, juros de mora e de multa isolada (fls. 910/923), com ciência em 27/09/2001, relativas aos anos calendário de 1992 a 2000, formalizadas em decorrência da apuração das seguintes infrações: **(a)** Compensação indevida de base de cálculo negativa de períodos anteriores; **(b)** Falta de recolhimento e Adicional; **(c)** Apuração incorreta da CSLL e **(d)** pela Falta de recolhimento sobre base estimada.

As informações sobre as ocorrências das infrações, base legal e os valores apurados que sustenta o lançamento, encontram-se bem detalhado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 890/909, anexo ao Auto de Infração.

Consta nos autos, informação do Contribuinte relatando à existência de decisão judicial prolatada na Ação Declaratória nº 90.0003676-3, declarando a inexistência da relação jurídico tributária decorrente da Lei nº 7.689, de 1988 - instituidora da Contribuição Social sobre o lucro Líquido (CSLL), entre a Contribuinte e a União.

Da Impugnação e Decisão de 1ª Instância

Cientificada do Auto de Infração, a Contribuinte apresentou a Impugnação de fls. 1.020/1.035, solicitando o cancelamento do lançamento, cujo teor a seguir se resume:

- aduz que possui decisão judicial declarando a inexistência de relação jurídico-tributária que a obrigue ao pagamento da CSLL, instituída pela Lei nº 7.689, de 1988, e que os dispositivos citados pela Fiscalização apenas majoraram alíquotas, não reinstituindo a CSLL;

- que a CSLL foi instituída pela Lei nº 7.689, de 1988, os dispositivos citados pela fiscalização apenas majoraram as alíquotas da Contribuição;

- a própria Fiscalização cita o art. 2º e §§, da Lei nº 7.689, de 1988, como fundamento legal da exigência;

- não há qualquer norma regulando inteiramente a matéria objeto da Lei nº 7.689, de 1988, nem com ela incompatível, nem que expressamente a revogue;

- o Conselho de Contribuintes demonstra entendimento no sentido de a CSLL não ter sido reinstituída pela LC nº 70/1991;

- a compensação da diferença IPC/BTNF, já no exercício de 1993, portanto relativa ao ano base de 1992, de forma integral e sem as limitações impostas pela Lei nº 8.200, foi levada a efeito por força de Ação judicial, não estando correto o entendimento da fiscalização, apresentado no Termo de Verificação Fiscal;

- a exigência referente aos anos-base de 1992 a 1995, está maculada pela decadência, nos termos do art. 173, do CTN;

- no caso, não cabe a utilização da taxa SELIC como juros de mora.

A DRJ em São Paulo I/SP, apreciou a Impugnação e em decisão consubstanciada no Acórdão nº 7.957, de 06/07/2005 (fls. 1.136/1.146), considerou **procedente** o lançamento. Da seguinte forma assentou a decisão:

- com relação a decadência, no caso da Contribuição Social (CSLL), o prazo decadencial é de 10 (dez) anos - Lei nº 8.212, de 1991;

- ofensa à coisa julgada: os efeitos da coisa julgada, nas relações jurídicas de direito tributário de natureza continuativa, não se estendem sobre fatos geradores futuros, se houver modificação do estado de direito;

- dos juros de mora: os juros serão de 1%, caso a lei não disponha de modo diverso. A taxa SELIC encontra-se determinada e amparada em lei;

- o lançamento consolida-se administrativamente no que se refere à matéria não impugnada, considerando-se como tal a matéria que não tenha sido expressamente contestada;

- Ação judicial concomitante, limite de 30% - exclusão diferença IPC/BTNF: a existência de Ação judicial importa renúncia às instâncias administrativas, consoante ADN COSIT nº 3/1996 e Portaria MF nº 258, de 2001.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª instância, o Contribuinte apresentou o Recurso Voluntário (fls. 1.155/1.181), onde rebateu a cada argumentação da primeira instância, ratificando, em sua essência, as razões expostas na peça impugnatória.

Decisão de 2ª Instância

O recurso voluntário foi submetido a apreciação da Turma julgadora e exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 103-22.869**, de 25/01/2007 (fls. 1.269/1.284), proferida

pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado, para acolher a preliminar de decadência de direito de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores dos anos-calendário de 1992, 1993 e 1994, e para excluir a exigência da multa isolada incidente no ano calendário de 1997. Nessa decisão o Colegiado assentou que:

- com relação a decadência - CSLL: a Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento de tributos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação, como no caso de CSLL. Inexistência de pagamento, ou descumprimento do dever de apresentar declarações, não alteram o prazo decadencial nem o termo inicial da sua contagem;

- Ação Judicial: importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Súmula nº 1, do 1º CC);

- efeitos de Sentença Judicial transitado em julgado: a relação jurídico-tributária é de natureza continuativa. Essas relações se sucedem no tempo, mês a mês, pelo que não têm caráter de imutabilidade qualquer declaração de inconstitucionalidade a seu respeito. Tratando-se de relações jurídicas de trato sucessivo, pode haver cobrança de tributo após cada fato gerador, nos períodos supervenientes da coisa julgada;

- Multa Isolada - recolhimento por estimativa: encerrado o período de apuração da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL), a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência da CSLL efetivamente devida apurada, com base no lucro líquido, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente, revelando-se improcedente e cominação de multa sobre parcelas não recolhidas;

- Juros de mora e taxa SELIC: a partir de 01/04/1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela RFB são devidos, no período de inadimplência, à taxa SELIC (Súmula nº 4, do 1º CC).

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Regularmente notificado do Acórdão nº 103-22.869, de 25/01/2007, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial (fls. 1.287/1.308), apontando divergência jurisprudencial com relação às seguintes matérias: **(i)** sobre a decadência para os fatos geradores até o ano-calendário 1994, **(ii)** da multa isolada, especificamente quanto à falta de contestação em fase de impugnação, e **(iii)** da possibilidade de exigência da multa isolada após o encerramento do ano-calendário.

Defende que tendo em vista o dissídio jurisprudencial apontado, requer que seja admitido o Recurso Especial apresentado e, no mérito que seja dado provimento, para que seja afastada a decadência do lançamento e que seja mantida a multa isolada aplicada cumulativamente à multa de ofício.

No Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, ante a contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos Acórdãos (paradigmas e recorrido), evidenciou-se que a Fazenda Nacional **logrou êxito, apenas em parte**, em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado, por matéria recorrida:

(i) Decadência para os fatos geradores até o ano-calendário 1994

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), foi instruído com os documentos às fls. 1.309/1.353 com fulcro no artigo 5º, incisos I e II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (RI-CSRF), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16/03/1998 (D.O.U. de 17/03/1998), vigente à época do protocolo do RE.

Em relação à matéria da decadência, a Fazenda entendeu que a decisão contrariou o disposto no art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, ao aplicar o prazo decadencial estabelecido no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional (CTN).

A Fazenda Nacional insurgiu-se contra o acolhimento no Acórdão recorrido, por maioria de votos, da preliminar de decadência para os fatos geradores até o ano-calendário 1994, com fulcro no inciso I, do art. 5º, do RI-CSRF, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16/03/1998.

No Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, restou atendido a condição regimental da decisão recorrida não ter sido unânime, além do que, c principalmente, demonstra fundamentadamente a contrariedade ao disposto na Lei nº 8.212, de 1991, em seu art. 45, pugnando a aplicação desta, que estabeleceu prazo decadencial de dez anos, e refutando o prazo de 5 (cincos) estabelecido no art. 150 do CTN, que foi aplicado no acórdão recorrido.

Portanto, decidiu-se que deve ser dado seguimento ao recurso nesta parte.

(ii) Da multa isolada, especificamente quanto à falta de contestação em fase de impugnação

A PFN, asseverou que a matéria não foi especificamente impugnada, não podendo ser objeto de análise pela câmara recorrida por ter implicado concordância tácita com o seu lançamento e não ser matéria de ordem pública.

Objetivando comprovar a divergência, apresentou o Acórdão paradigma nº 201-73725. No entanto, quando do Exame de Admissibilidade do RE, restou observado que não foi cumprido o requisito formal estabelecido no art. 15, §§ 2º e 3º do RI-CSRF, vez que não foi juntada cópia de publicação da ementa do Acórdão paradigma.

Em vista disso, negou-se seguimento ao Recurso Especial nesta parte, salientado não caber Agravo desta decisão haja vista o disposto no inciso II, § 2º, do art. 17 do Regimento.

(iii) Da possibilidade de exigência da multa isolada após o encerramento do ano-calendário.

Objetivando comprovar a divergência, apresentou os Acórdãos paradigmas nºs 107-05.986 e nº 107-07.876, alegando que:

- no **Acórdão recorrido**, julgou que seria incabível a cobrança cumulada da multa de lançamento de ofício com a multa isolada pelo não pagamento tributo devido por estimativa.

Não se justifica a aplicação da multa isolada após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes.

- nos **paradigmas** trazido pela Fazenda, traz o entendimento no sentido inverso, qual seja, mesmo tendo sido realizados os lançamentos após o encerramento do ano-calendário, o que pode ser verificado pela comparação entre as datas dos protocolos dos processos e dos fatos geradores, foram mantidas as exigências das multas isoladas,

Em sede de análise de admissibilidade, verificou-se que do cotejo dos arestos (Acórdãos, recorrido e paradigmas), as conclusões sobre a matéria examinadas, revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN.

Com tais considerações, o Presidente da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, com base no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial n.º 103.0.073/2008 (fls. 1.354/1.356), **deu seguimento parcial** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, somente em relação às seguintes matérias: a) **sobre a decadência**; e b) **possibilidade de exigência da multa isolada após o encerramento do ano-calendário**.

Agravo

Cientificada e irresignada com o Despacho exarado pelo Presidente da Câmara recorrida, na parte em que negou seguimento ao seu Recurso Especial, a Fazenda Nacional formulou pedido de Agravo - Reexame de sua admissibilidade (1.359/1.362).

Conforme Despacho n.º 108-270-2008, de 09/10/2008 (fls. 1.369/1.370), o Presidente da CSRF, **rejeitou** o Agravo, mantendo-se o Despacho n.º 103-0.073/2008, para seguimento do processo.

Contrarrazões do Contribuinte

Cientificada do Acórdão n.º 103-22.869, de 25/01/2007, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho que lhe deu seguimento parcial, o Contribuinte apresentou suas contrarrazões de fls. 1.380/1.398, requerendo que **seja negado provimento** ao recurso interposto pela Fazenda Nacional e mantenham incólume o Acórdão proferido, no que tange ao (1) afastamento da aplicação do artigo 45 da Lei n.º 8.212, de 1991, bem como (2) à inaplicabilidade da multa isolada ao presente caso.

Recurso Especial do Contribuinte

Cientificada do Acórdão n.º 103-22.869, de 25/01/2007, o Contribuinte apresentou Recurso Especial de fls. 1.399/1.427, apontando divergência em relação à seguinte matéria: **CSLL - Lançamento - Cabimento - Lei n.º 8.212/1991 - Diploma Legal Superveniente - Ação Judicial Sem Identificação de Objeto**.

Requer que **seja conhecido e provido** o Recurso Especial. Visando comprovar a divergência, indicou como paradigma o Acórdão n.º 101-91.553, que está assim ementado:

EFICÁCIA DA COISA JULGADA - Consoante o disposto no inciso I, do artigo 471 do Código de Processo Civil, somente ocorrendo modificação no estado de fato ou de

direito de relações jurídicas continuativas, pode a Fazenda Pública pedir a revisão do que foi estatuído em sentença que transitou em julgado.

No entanto, em sede de Análise de Admissibilidade, verificou-se que a tese defendida pelo Contribuinte foi superada pela CSRF, conforme demonstrado. Desta forma, em que pese ter o presente Recurso Especial sido interposto anteriormente à vigência do §10, do art. 67, do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22/06/2009 RI-CARF, tendo em vista a função uniformizadora de jurisprudência consagrada à CSRF por este preceito, dele não se deve escapar, em prestígio aos princípios da economia processual e da duração razoável do processo, tendo em vista que o assunto já se encontra pacificado naquele colegiado.

Com tais considerações, a Presidente da 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, com base no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial nº 1200-0.342/2009, de 05/10/2009 (fls. 1.475/1.477), **negou seguimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Solicitação de Reexame

Regularmente cientificado do Despacho que negou seguimento ao seu Recurso Especial, o Contribuinte apresentou pedido de Reexame à CSRF.

Pela análise das alegações do Contribuinte, em confronto com os fundamentos do Despacho recorrido, o Presidente da CSRF, com base no Despacho nº 9101-2010.403, de 16/10/2009 (fls. 1,479/1,480), formou convencimento de que o Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial **não merece qualquer reparo**, devendo ser o mesmo plenamente confirmado.

Conforme prorrogação de competência dada a esta 3ª Turma da CSRF (Portaria CARF nº 15.081, de 2020), o processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra "decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova", fundamentado no art. 7º, I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, c/c art. 4º da Portaria MF nº 256/2009 (RI-CARF/2009) e art. 3º da Portaria MF nº 343/2015, que aprova o atual Regimento Interno do CARF.

A PGFN destaca que o Acórdão recorrido configura decisão não-unânime e contrária à lei, no que toca a decadência ocorrida para os anos-calendário de 1992 a 1994.

Verifico que o recurso é tempestivo, entretanto, quanto aos demais requisitos de admissibilidade, cabe um importante esclarecimento.

Com relação à decadência, repara-se que o recurso, se embasa em decisão não unânime, contrária à lei, especificamente contrária ao art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, utilizada pelo relator Leonardo Couto, que restou vencido.

Ocorre que esse dispositivo legal, art. 45 da Lei n. 8.212, de 1991, foi declarado inconstitucional, conforme Súmula Vinculante nº 8 “*São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário.*”. Assim, admitindo-se que um dispositivo declarado inconstitucional nunca teria entrado no ordenamento jurídico, em uma análise inicial, poder-se-ia concluir que não teria havido decisão contrária à lei.

Por outro lado, esse ponto foi tratado no RE 559.943, da relatoria da Ministra Cármen Lúcia, definindo que a inconstitucionalidade em questão teria efeitos ex-nunc, nos seguintes termos: “*Declaração de inconstitucionalidade, com efeito ex nunc, salvo para as ações judiciais propostas até 11-6-2008, data em que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991.*”. No mesmo sentido, o RE 556.664, da relatoria do Ministro Gilmar Mendes.

Então, aplicando-se esse racional, como a Ação Declaratória nº 90.0003676-3, alegada pelo contribuinte nos presentes autos, não trata da inconstitucionalidade desse dispositivo, mas da relação jurídico tributária decorrente da Lei nº 7.689, de 1988 - instituidora da Contribuição Social sobre o lucro Líquido (CSLL), entre a Contribuinte e a União, conclui-se que o art. 45 da Lei estava vigente em 25 de janeiro de 2007, data da decisão recorrida e, portanto, que haveria a possibilidade de contrariedade à lei.

Feitos esses esclarecimentos, concordo com os termos do Despacho de admissibilidade do Presidente da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes de fls. 1.354/1.356, cujos fundamentos adoto neste voto.

Diante do acima exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, em relação às matérias admitidas.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação às seguintes matérias: a) **quanto a decadência**; e b) **CSLL - a possibilidade de exigência da multa isolada após o encerramento do ano-calendário**.

Os autos tratam de Auto de Infração lavrado em 27/09/2001, o qual se prestou ao lançamento de constituição de crédito tributário de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, relativo aos anos-calendário de 1992 a 2000.

(a) Decadência, para os fatos geradores até o ano-calendário 1994

A Fazenda Nacional insurgiu-se contra o Acórdão n.º 103-22.869, de 25/01/2007, por meio do qual a Terceira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu, entre outras questões, "acolher a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo aos anos-calendário de 1992, 1993 e 1994".

Entende a Fazenda Nacional que a decisão recorrida contrariou o disposto no art. 45 da Lei n.º 8.212, de 1991, ao aplicar o prazo decadencial estabelecido no art. 150, §4º do CTN. Alega que seria aplicável ao caso o prazo decadencial de 10 anos, conforme determina a Lei n.º 8.212, de 1991, na medida em que não tendo sido a referida Lei declarada inconstitucional deveria ser aplicada ao caso, sob pena de não o fazendo estar-se negando vigência a dispositivo legal em pleno vigor, o que seria declarar a inconstitucionalidade da lei.

Em síntese, o que a PGFN pretende em seu recurso é que seja aplicado o referido prazo decadencial de 10 anos para a CSLL e, conseqüentemente, restabelecida a exigência da referida contribuição para os anos-calendário de 1992, 1993 e 1994, já que o lançamento foi cientificado à contribuinte em **27/09/2001** (fl. 910).

Como é consabido, não há mais que se falar em 10 (dez) anos para contagem do prazo decadencial para lançamento da CSLL, pela suspensão da eficácia normativa do art. 45 da Lei n.º 8.212, de 1991, aplicando-se, ao referido tributo, as disposições do CTN.

A questão do prazo decadencial aplicada à CSLL foi dirimida e pacificada pelo Supremo Tribunal Federal, com a publicação da Súmula Vinculante n.º 8. Confira-se:

“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei n.º 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Como se vê, a referida Súmula Vinculante do STF veda, portanto, a aplicação do prazo decadencial de 10 anos.

Solucionada essa questão, resta saber se, no presente caso, se operou a decadência em relação à CSLL lançada para os anos-calendário de 1992, 1993 e 1994.

Primeiramente, a Fazenda Nacional não alega em seu Recurso Especial contrariedade ao art. 173, I, do CTN, e nem reivindica a aplicação do referido dispositivo legal, que também trata de decadência. Pelo contrário, pleiteia a Fazenda Nacional que “seja afastada a decadência do lançamento, apontada pela e. Câmara *a quo*, vez que efetuado dentro do prazo legalmente fixado (art. 45, I, da Lei 8.212/91, (...))”. Veja-se trecho de seu recurso (fl. 1.298):

“Conclui-se, portanto, na esteira da jurisprudência firmada no STJ e no Tribunal Regional Federal da Primeira Região, que não há que se falar em decurso do prazo decadencial para a administração pública proceder ao lançamento da CSLL devida pela recorrida, com base no art. 150, §4º, do CTN, vez que o Auto de Infração foi lavrado em data anterior à do término do prazo de dez anos disposto no art. 45 da Lei 8.212/91, devendo, portanto, **ser reformado, nessa parte, o r. acórdão proferido pela Câmara *a quo*, mantendo-o quanto ao resto**”. (Grifei)

Observe também que não se encontra em discussão se houve, ou não, a prática de conduta dolosa, por parte do Contribuinte. Essa questão fora solucionada pela Fiscalização,

conforme se observa que nada consta sobre este fato no Termo de Verificação Fiscal e ainda pela aplicação da multa de ofício de 75%.

No seu Recurso Voluntário o Contribuinte afirma que, “(...) *O suposto crédito fiscal objeto do lançamento ora recorrido decorreria, em suma, do fato de a D. Autoridade Fiscalizadora entender que a Recorrente deveria recolher a CSLL, apesar de possuir decisão judicial prolatada na Ação Declaratória n.º 90.0003676-3 declarando a inexistência de relação jurídico tributária decorrente da Lei n.º 7.689/88 - instituidora da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL- entre esta e a União*”.

Isto porque a Fiscalização, no Termo de Verificação Fiscal, deixou claro que a empresa não vinha recolhendo ou declarando a CSLL. Veja-se trecho reproduzido (fl. 907):

5. Do Lançamento

Limitando-se a decisão judicial a declarar a inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, a fiscalizada é contribuinte da exação em comento a partir da edição da nova legislação que veio a regular a matéria, ou seja, a partir do ano-calendário 1991, quando foram editadas a Lei Complementar 70/91 e a Lei 8.212/91. Para consulta à legislação aplicável aos diversos períodos de apuração remetemos ao item 1 deste Termo.

Não obstante constatou-se que a empresa vem se eximindo de declarar ou recolher a contribuição devida nos anos-calendário examinados, de 1992 a 2000. (Grifei)

Necessária, destarte, a constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício”.

Por fim, no Acórdão recorrido, não restou dúvidas da inexistência de pagamento, conforme restou caracterizado na sua ementa:

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. CSLL. A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento de tributos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação, como no caso de CSLL. **Inexistência de pagamento, ou descumprimento do dever de apresentar declarações, não alteram o prazo decadencial nem o termo inicial da sua contagem.** (Grifei)

Evidencia-se, portanto, que não houve pagamento parcial do débito, o que ensejaria a aplicação do art. 173, I, do CTN, conforme o mencionado entendimento do STJ em sede de recurso repetitivo (REsp 973.733/SC). No entanto, esse não foi o dispositivo aplicado pelo Acórdão recorrido e sim, a disposição do art. 150, §4º do Código Tributário Nacional.

Como se vê, encontra-se em discussão a determinação da regra aplicável à contagem do prazo de decadência para lançamento da CSLL, alternativamente: **(a)** o prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, com base no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional; ou **(b)** o prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ser lançados, com base no art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

Analisando o caso, temos que o prazo decadencial para lançamento de tributos federais encontra-se disciplinado pela Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), como regra geral no seu artigo 173, e é de 5 (cinco) anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ressalta-se que como exceção a essa regra o CTN dispôs, no seu artigo 150, parágrafo 4º, a respeito de prazo decadencial distinto para os tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação, determinando que este será de 5 (cinco) anos, no entanto, a contar da ocorrência do fato gerador. Veja-se:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º (...).

§4º **Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador**; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (Grifei)

Chamo atenção para o fato de que para se aplicar a regra acima, é necessário que o Contribuinte tenha, de fato, efetuado **apuração e pagamento antecipado** de tributo. Nesse contexto, a atividade de homologação da Fazenda Pública deve incidir sobre o pagamento efetuado, **não sendo possível a incidência da norma** nos casos em que o sujeito passivo não apura tributo devido e nos casos em que apesar de apurar, não efetua qualquer pagamento correspondente.

Nesse contexto, o pagamento, enquanto modalidade de extinção de crédito tributário, configura-se imprescindível para a antecipação da contagem do prazo decadencial do lançamento, nos moldes previstos no art. 150, §4º do CTN.

Posto isso, passo a analisar os termos do recurso. Como é consabido, ante a inexistência de pagamento (antecipação), **não se admite** a contagem do prazo decadencial **a partir do fato gerador**, tal qual previsto no §4º do art. 150 do CTN.

Trata-se de uma questão pacificada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), pela aplicação do art. 62 do Regimento Interno do CARF, que determina a utilização do entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), em recursos repetitivos, e, especificamente para a matéria, no caso o **Recurso Especial nº 973.733 - SC** (2007.0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que, em resumo, desta forma assentou:

(a) se houver recolhimento parcial antecipado, aplica-se a regra do art. 150, §4º do Código Tributário Nacional; e

(b) se não houver qualquer recolhimento parcial antecipado, aplica-se a regra do art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

No presente caso, certo é que não houve recolhimento antecipado da CSLL exigido nos autos, relativamente aos períodos fiscalizados, como pode ser constatado pelas informações alhures consignadas neste voto. Assim, deve ser aplicado a regra disposta no inciso I, do art. 173, do CTN.

Como consequência da inexistência de recolhimento antecipado da CSLL para os períodos de apuração referentes nos autos - fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1992 a 2000, deve ser aplicada a regra de contagem de prazo decadencial prevista no art. 173, I, do CTN, ou seja, o termo inicial do prazo é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, entendimento esse objeto da **Súmula CARF** (vinculante) nº 101. Veja-se:

"Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".

Nesse diapasão, consta dos autos que o sujeito passivo foi cientificado do presente Auto de Infração em **27/09/2001** (fl. 910). Dessa forma, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido referente aos anos-base 1992, 1993, 1994 e 1995 (verifico que não houve lançamento para o ano 1995, conforme se verifica no AI de fls. 910/924 e Planilhas Cálculos fls. 932/1.006), seria, respectivamente a partir de 1º de janeiro de 1994, 1995, 1996, que se iniciaria a contagem do prazo decadencial.

Assim, os prazos para a constituição dos créditos objeto do lançamento, e com a decadência reconhecida pela decisão recorrida, seriam os seguintes:

- 31/12/1998, relativamente à CSLL, referente ao ano-base 1992;
- 31/12/1999, relativamente à CSLL, referente ao ano-base 1993; e
- 31/12/2000, relativamente à CSLL, referente ao ano-base 1994.

Conclui-se, portanto, que o lançamento refere-se aos anos-calendário de 1992, 1993, 1994, aconteceu a destempo e portanto correu a decadência para estes períodos abrangidos pelo Auto de Infração.

Ante todo o exposto, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para declarar a decadência dos lançamentos de CSLL, somente em relação aos anos-calendário: 1992, 1993, 1994 e 1995 e, mantendo-se o lançamento para os demais períodos posteriores em que houveram lançamentos.

b) Quanto a possibilidade de exigência da multa isolada após o encerramento do ano-calendário, concomitante com a multa de ofício.

No Acórdão recorrido, o Colegiado assentou que (trecho do voto condutor, fl. 1.281):

"(...) No entendimento consolidado neste Conselho, não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança da CSLL apurada no ajuste acompanhado, ai sim, da respectiva multa.

O que não pode ser acatado, na visão do CC, é a **cobrança de multa sobre duas bases implicando na duplicidade de punição**. Ainda mais quando, como ocorreu no presente caso, foi apurado prejuízo no resultado final do ano-calendário". (Grifei)

A Fazenda Nacional aduz em seu recurso que é cabível a aplicação concomitante da multa isolada prevista no artigo 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, com multa de ofício de

75%, tendo em vista que não ocorre a dupla penalização sobre a mesma base de incidência. Afirma no recurso que *“Com efeito, analisando-se o auto de infração lavrado contra o Recorrido (fls.893/905), nota-se que a multa de ofício recaiu sobre valores da CSSL, não recolhidos pelo Recorrido, apurados pela própria autoridade fiscal. Já a multa isolada incidiu sobre os valores de CSSL que deveriam ter sido recolhidos pelo Recorrido e não o foram, em obediência ao regime de estimativa (até as datas dos fatos geradores são diferentes)”*.

Conclui que a "multa isolada" é devida em função do não pagamento da CSSL, ainda que o contribuinte tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa. Tal multa está prevista em Lei, obedecendo ao disposto no art. 97, "V", do Código Tributário Nacional, e seu fato gerador restou plenamente caracterizado no processo administrativo em análise.

Como relatado, a Fiscalização apurou infrações e fez exigências da Contribuição Social (CSLL), acrescida de multa de ofício de 75%, juros de mora e **da multa isolada** para o ano de 1977, no valor de R\$ 51.627,19 (aplicada com base no art. 44, §1º, IV, da Lei 9.430, de 1996, fl. 916 do AI, extrato abaixo), formalizadas em decorrência da apuração das seguintes infrações: anos calendário de 1992 a 2000 (a) Compensação indevida de base de cálculo negativa de períodos anteriores; (b) Falta de recolhimento - Adicional; (c) Apuração incorreta da CSLL e (d) pela Falta de recolhimento sobre base estimada (fl. 922):

Multa Exigida Isoladamente(Lei nº 9.430/96)

Data de Referência	Moeda	Multa Devida
31/01/1997	R\$	24.726,93
28/02/1997	R\$	26.900,26

Vê-se que o objeto da contestação se refere ao entendimento exposto no Acórdão recorrido no sentido de que a multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais pode ser cobrada concomitantemente com a multa de ofício devida por conta da falta de pagamento da CSLL apurados no ajuste anual.

Pois bem. Esta matéria é recorrente neste Conselho e foi objeto de discussão em várias sessões, como recente decidido pelo **Acórdão nº 9101-004.221**, de 05/06/2019, da 1ª Turma da CSRF (PAF nº 10830.005032/2007-67), de lavra do *Conselheiro Demetrius Nichele Macei* (Relator), que subscrevo as considerações tecidas, as quais concordo e adoto-as como razão de decidir, com forte no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, passando as mesmas a fazer parte integrante desse voto:

“Em síntese, a recorrente deseja afastar a cobrança da multa isolada no valor de R\$ 66.348,11, cobrada em concomitância com a multa de ofício de R\$ 99.522,16.

Enquanto o Acórdão recorrido (e-fls. 266 a 274) entendeu que a fundamentação legal e a natureza das penalidades são distintas, não subsistindo razão à contribuinte. Os acórdãos paradigmas, em sentido diametralmente oposto, defendem que é 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 IRPJ, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Pois bem. Esta discussão não é nova neste Conselho. Tanto é verdade, que sobre tal tema foi aprovada Súmula em dezembro de 2014; trata-se da Súmula CARF nº 105, que assim dispõe:

“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”.

Note-se que, os débitos e as multas discutidas nos presentes autos tiveram origem no ano-calendário de 2003, mais especificamente as multas isoladas referem-se aos fatos geradores de 31/01/2003 (e-fl.5 do A.I.).

A discussão que paira sobre a aplicação ou não da Súmula CARF nº 105 reside no enquadramento legal da multa isolada. Alguns entendem que como o texto da súmula traz expressamente o enquadramento anterior a Lei nº 11.488/07, se a autuação enquadrar a multa isolada no novo enquadramento, ou seja, artigo 44, inciso II da Lei nº 9.430/96 e não no artigo 44, §1º, inciso IV, a Súmula não poderá ser aplicada. Outros – e este é posicionamento ao qual me filio – entendem que a súmula será aplicada automaticamente para os fatos geradores anteriores à novembro de 2006, pois estavam sob a égide do artigo 44, §1º, inciso IV, como diz a Súmula e, que mesmo para os fatos geradores posteriores a novembro de 2006 o racional da súmula também deve ser mantido. Explico.

A alteração da Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 11.488/07, alterou apenas e tão somente a posição geográfica da previsão referente a multa isolada. O teor ou conteúdo, ou melhor dizendo, o direito material não se modificou. Assim, a única diferença com a alteração legislativa, foi que a multa isolada ao invés de ser prevista no inciso IV, do §1º do artigo 44, a partir de 2007 passou a ser prevista no inciso II, do artigo 44. Reitero que este posicionamento é pessoal, não reflete a posição majoritária desta Turma Julgadora e não se aplica ao caso concreto.

Por estas razões, e principalmente pelo ano-calendário em discussão ser 2003, ou seja, anterior a alteração legislativa, com base no artigo 72 do Regimento Interno–CARF, aplica-se a súmula CARF nº 105, para afastar a multa isolada.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte para afastar a multa isolada, subsistindo tão somente, a multa de ofício, nos termos da Súmula Carf nº105”. (Grifei)

Conforme se verifica pelos trechos do voto acima, essa questão tem sido decidido pelo CARF (p.e. como nos Acórdãos nº 9101-003.997, de 18/01/2019 e 9101-004.408, de 12/09/2019), no sentido de que a multa isolada, lavrada na anterior redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser afastada, em observância ao princípio da consunção, nos termos da Súmula CARF nº 105, que assim dispõe:

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.

E, no caso desses autos, as multas isoladas lançadas se referem à falta de pagamento de estimativas mensais anteriores à vigência da nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo seus fatos geradores: 31/01/1997 a 28/02//1997. Assim, entendo ser jurídica e obrigatória a aplicação da referida Súmula, uma vez que as Súmulas do CARF são de observância obrigatória pelos conselheiros, nos termos do artigo 45, VI, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Portanto, adotando como razão de decidir a Súmula CARF nº 105, há que ser negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional sobre esta

matéria, não podendo ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir somente a multa de ofício.

Conclusão

Considerando todo o acima exposto, voto por conhecer e no mérito **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos