



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10882.720089/2019-18
RESOLUÇÃO	1401-001.116 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PARANAPANEMA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lisias, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos que albergam o presente processo, reproduzo o Relatório da decisão recorrida naquilo que nos interessa à apreciação do presente recurso.

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração – AI, com exigência de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, no montante de R\$29.720.371,21, valor atualizado até 1/2019, relativo ao exercício 2015, ano-calendário 2014.

Demonstrativo do crédito tributário lançado (R\$)

Tributo/código de receita	Contribuição R\$	Juros de Mora calculados até 1/2019	Multa de Ofício	Total do crédito	Fls. do AI
CSLL - 2973	11.149.180,79	4.634.714,45	8.361.885,59	24.145.780,83	171/177
Multa Isolada - 1649	5.574.590,38			5.574.590,38	
Total do crédito tributário constituído				29.720.371,21	

Do procedimento fiscal.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal - TVF, fls.185/195, a ação fiscal teve início em 27/4/18, conforme Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF, fls. 2/4. Verificou-se que o contribuinte entregou DCTF - Declaração de Débitos e Créditos de Tributos Federais, ano-calendário 2014, com informação de CSLL zerada.

Em ação fiscal anterior, já tinha sido lavrado o AI nº 10805.721782/2014-16, com exigência de CSLL referente ao ano-calendário 2011. Consta do TVF daquele processo, que o contribuinte alegou possuir ação judicial, com trânsito em julgado, reconhecendo a inexistência de relação jurídica quanto à incidência da CSLL em suas operações.

Esclarece a fiscalização que, na Ação Direta de Inconstitucionalidade -ADI 15/2007, o Superior Tribunal Federal - STF decidiu ser constitucional a cobrança da CSLL instituída pela Lei nº 7.689 de 1988. Com base no Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN/CRJ/Nº 492/2011, o Fisco Federal pode cobrar o referido tributo.

Intimado a justificar o não recolhimento de CSLL no ano de 2014, o contribuinte apresentou a sentença da Ação Ordinária nº 90.0003147-8, transitada em julgado, que segundo seu entendimento, estaria vigente até os dias atuais, uma vez que o judiciário reconheceu a inexistência de relação jurídica tributária entre o contribuinte e a União em relação à CSLL.

Diante das constatações expostas anteriormente, foi lavrado o presente AI, tendo como infração Falta/Insuficiência de Recolhimento da CSLL, ano-calendário 2014.

A base de cálculo da CSLL foi apurada considerando as informações apresentadas pelo próprio contribuinte na ficha L300 - "Demonstração do Resultado Líquido do Período Fiscal" da ECF, cuja soma dos meses do ano-calendário 2014 totalizava R\$123.879.786,61.

A alíquota aplicada para cálculo da CSLL foi de 9%, sobre a base de cálculo considerada, conforme previsto no art. 3º, inciso III da Lei nº 7.689/88.

A multa de ofício foi apurada conforme art. 44, I da Lei nº 9.430/96, no percentual de 75%, haja vista a falta de recolhimento da CSLL devida.

Foi constituída exigência de Multa Isolada, nos termos do art. 44, II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96, correspondente a 50% das estimativas mensais da CSLL não recolhidas, cálculo da multa conforme tabela de fls. 193 do TVF.

A tributação do contribuinte foi pelo Lucro Real, período de apuração anual, portanto, ele estava obrigado a realizar antecipações mensais das estimativas de CSLL.

O sujeito passivo tomou ciência da autuação, via postal, em 18/1/2019, conforme Aviso de Recebimento de fls. 238.

Apresentou impugnação em 18/2/2019, por intermédio de procuradores, conforme instrumento de fls. 243/305, documentos e procurações de fls. 307/338.

Impugnação.

Alega tempestividade da impugnação e faz um breve relato dos fatos que motivaram a autuação, dispondo, conforme razões a serem apresentadas, que o AI não pode prosperar, por inobservância da coisa julgada assegurada ao impugnante.

O lançamento fiscal deve ser cancelado, em síntese, pelas seguintes razões:

2.1. Nulidade por vício material do lançamento. Incompetência do agente fiscal da DRF-Osasco para auditar e autuar empresa não circunscrita à sua jurisdição. A CSLL é apurada e, portanto, passível de ser auditada, pela unidade da RFB de sede da pessoa jurídica. A IMPUGNANTE tem sede em Santo André, Município sob jurisdição de unidade diversa da RFB. Logo, era vedada a promoção de auditoria por agente fiscal de localidade em que ela sequer tem estabelecimento e vinculado a DRF de local diverso daquela em que localizada a sua sede;

2.2. Ausência de apuração do resultado tributável. A Fiscalização concluiu que seria devida a CSLL ao argumento de que o título judicial obtido pela IMPUGNANTE teria perdido a eficácia antes de 2014, porém, não apurou o resultado tributável. Simplesmente aplicou a alíquota da contribuição sobre o lucro contábil da IMPUGNANTE (R\$ 123.879.786,61), o qual, evidentemente, não se confunde com o resultado ajustado para fins de tributação. Nem se alegue, como feito, que o montante havia sido declarado em ECF como base de cálculo da CSLL e depois da abertura da auditoria houve a retificação que justificaria a adoção do valor primitivo pela Fiscalização. Tal sucede não só porque os R\$123.879.786,61 que constavam da ECF antes da retificação não representavam o “lucro líquido ajustado” - base de cálculo da CSLL -, mas simplesmente o lucro contábil, sem adições, exclusões ou compensações, como também porque, uma vez retificada a ECF, a declaração anterior ficou sem valor e foi substituída pela nova, sendo que, diferentemente do que sucede com a DCTF, para a escrituração digital inexistente impedimento para a retificação de equívocos (como no caso presente) depois de iniciada a auditoria.

2.3. *Impossibilidade de exigência de crédito tributário fundada em novel interpretação, distinta da que vigora à época dos fatos. O artigo 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB, objeto da Lei 13.655/2018, veda que haja a cobrança de crédito tributário com base em revisão de orientação geral que existia à época em que praticados os fatos, considerando-se como tal, inclusive, a existência de jurisprudência majoritária de tribunal administrativo que respaldasse justamente o que sucede na presente hipótese.*

2.4. *Mérito. Impossibilidade de exigência de CSLL dada a existência de coisa julgada a afastando. Na eventualidade de serem superados os argumentos anteriores que levam ao cancelamento da integralidade das exigências, o que se admite tão só para argumentar, deve:(2.4.1) preliminarmente, ser sobrestado o trâmite do feito de que se cuida, ficando suspenso até a definição da discussão em questão pelo STF em sede repercussão geral, a fim de ser aplicada ao caso a mesma solução que venha a ser adotada pela Corte; ou (2.4.2) sucessivamente, reconhecida a inexistência de mudança nas circunstâncias de fato e/ou direito que fizessem com que a decisão na AO 90.0003147-8 perdesse a sua eficácia, vigorando até o presente, mesmo porque ausente o ajuizamento de Ação Rescisória pela União, na medida em que a CSLL, com as suas características gerais, permanece a mesma desde sua instituição pela Lei 7.689/1988, a qual foi afastada pelo Judiciário especificamente no caso da IMPUGNANTE.*

2.5. *Apuração correta da CSLL. Dever de cancelamento parcial da autuação. No mínimo, se ultrapassados os argumentos antecedentes, o que se assume para argumentar, pelo menos, deve ser reduzido crédito tributário para a importância correspondente à CSLL que seria devida no período, qual, calculada segundo os preceitos decorrentes da legislação tributária em vigor (Lucro Real) seria de R\$4.616.268,74 e não R\$ 11.149.180,79, tal como constou do lançamento.*

2.6. *Afastamento, quando menos, da multa de ofício e dos juros de mora. Sendo fora de dúvida que, à época dos fatos, o entendimento dominante na jurisprudência administrativa (além da judicial) era de que não era devida a CSLL em casos como a da IMPUGNANTE, em que havia trânsito em julgado assegurando o afastamento da contribuição sem que tenha havido o ajuizamento de Ação Rescisória, não lhe pode ser imputada multa e tampouco cobrados juros de mora juntamente com o principal, dado o comportamento adotado estar em linha com aquele que predominava no âmbito administrativo até então, justificando o afastamento de referidos consectários legais, nos termos dos arts. 100 do CTN e 76 da Lei 4.502/1964.*

2.7. *Descabimento das multas isoladas. A improcedência das multas isoladas sobre as estimativas equivocadamente imaginadas como devidas decorre:*

2.7.1. *Da reconstituição (na realidade, da apuração, pois nada foi determinado de ofício) da CSLL a partir da sistemática do lucro real anual, o que não se*

confunde com a identificação do lucro contábil, mês a mês, como feito pela Fiscalização. A apuração revela estimativas inferiores às calculadas nos autos de infração (o que se determinou a partir da premissa, assumida unicamente para argumentar, do dever de apurar e recolher CSLL no período);

2.7.2. Do descabimento de sua imposição por ausência de recolhimento de estimativas, por terem origem nos mesmos fatos e serem aplicadas simultaneamente com a multa de ofício lançada quando da exigência de CSLL objeto do mesmo feito. O procedimento representa a imputação de dupla pena às mesmas e únicas supostas infrações; e 2.7.3. Independentemente do exposto no item anterior, a aplicação das multas isoladas por ausência de recolhimento de estimativas é igualmente im procedente, por terem sido constituídas em 2019, ou seja, após o encerramento do período de apuração apenado (2014), o que é vedado.

Complementação de argumentos em relação aos itens acima resumidos.

2.1. Incompetência do agente autuante, por inobservância das normas que regulamentam a atividade de Fiscalização.

Alega o impugnante que, nos termos do §4º do art. 7º da Portaria RFB 1.687/2014, na redação vigente à época da lavratura do TDPF, que legitimaria a conduta da autoridade lançadora, não foi observada a necessidade de consulta e pedido prévio à Superintendência, pelo agente fiscal, com a pretensão de realizar auditoria em localidade outra que não a jurisdição da unidade em que estava lotado.

2.2. Im procedência do lançamento pela ausência de identificação da base de cálculo da CSLL.

A ECF, entregue em 05/01/2018, não continha a base de cálculo da CSLL, mas apenas o lucro contábil. O montante de R\$123.879.786,61, adotado como base de cálculo da CSLL pela fiscalização, corresponde ao lucro líquido, descontadas as provisões de IRPJ do período. O lucro líquido, apurado segundo os ditames da legislação de direito privado, não se confunde com a base de cálculo da CSLL, que é o lucro tributável, que obedece aos ditames da legislação tributária.

A ECF, antes da retificação, ao contrário do alegado pela fiscalização, não continha a apuração de CSLL pela impugnante. A base de cálculo é o resultado ajustado pelas adições, exclusões e compensações a que se refere a legislação fiscal, nos termos da IN 390/2004, art. 37. Além do mais, pelo conteúdo da conta L300, rubrica código 3, inexistia cálculo anual ou mensal com adições, exclusões ou compensações.

Comprova-se a ausência de apuração de CSLL para 2014 na ECF, pelo exame das fichas de apuração das estimativas devidas de CSLL, que se encontram zeradas. Justifica a não apuração de estimativas, pelo fato de estar desobrigada ao recolhimento com fundamento em decisão judicial.

A impugnante retificou a ECF, em 15/05/2018, e o lucro líquido deixou de constar inclusive das fichas que tratam da base de cálculo da CSLL. Na época do lançamento, 09/01/2019, o lucro líquido, que constava erroneamente da ficha da CSLL, estava zerada.

Afirma que a retificação da ECF faz com que o novo arquivo substitua integralmente o retificado. A ECF pode ser retificada, mesmo depois de iniciada auditoria (IN 1.422/2013, art. 6º-A, §1º). A ECF não tem natureza constitutiva do crédito tributário e nem tem o efeito de substituir o lançamento de ofício, mas apenas fornece informações à RFB. A base tributável utilizada pela fiscalização, no errôneo entendimento de que havia sido apurada pelo impugnante em ECF, não se presta para subsidiar lançamento tributário, ainda mais por ter sido substituída para zero, no curso do procedimento fiscal.

A ausência de identificação da base de cálculo da CSLL torna improcedente o trabalho fiscal, por inobservância da verdade material. Cita decisões de julgados do Carf.

Argumenta que informou à fiscalização que não estava obrigada ao recolhimento da CSLL e substituiu a ECF antes do lançamento, portanto é certo que o lançamento feito se deu sobre materialidade diversa da legalmente admitida. Conclui que há carência de motivação, por falta de base imponível, o que justifica a insubsistência do lançamento.

2.3. Impossibilidade de aplicação de entendimento pela perda de eficácia do título em 2014. Posição dominante em sentido diverso à época. Mandamento constitucional (segurança jurídica/irretroatividade de nova interpretação) e legal (art. 24 da LINDB).

Segundo a fiscalização a coisa julgada que desobriga o impugnante ao recolhimento da CSLL, decorrente da sentença expedida na AO 90.0003147-8, teria perdido a eficácia antes de 2014, época dos fatos geradores do lançamento. A mudança de entendimento teria origem após o julgamento da ADI nº 15/2007, pelo STF e a edição do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, ao argumento de reconhecimento da constitucionalidade da Lei nº 7.689/1988, em julgamento de controle concentrado. Assim, a fiscalização considerou que a ação individual em favor do contribuinte teria perdido a eficácia.

Não caberia exigir do impugnante a CSLL, com base em novo entendimento jurisprudencial, diferente do que predominava na esfera judicial à época, o que tem apoio constitucional, decorrente dos princípios da proteção da confiança, corolário da segurança jurídica, no que concerne a relação jurídica entre o Estado e os contribuintes. Tal relação exige a proteção da confiança dos contribuintes, inclusive mediante a observação da jurisprudência administrativa e judicial vigorante ao tempo dos atos por estes praticados. Alega também ofensa ao princípio da isonomia.

Na época dos supostos fatos geradores, o entendimento dominante na jurisprudência judicial e administrativa era no sentido de que o título transitado em julgado, sem que tenha havido o ajuizamento de ação rescisória a fim de desconstituí-la, como nº presente caso, não pode ser relativizado, a despeito de ulterior julgamento em sede de controle concentrado (ADI nº 15/2007 - STF) que tenha reconhecido a validade, em abstrato, da norma (Lei nº 7.689/88) que, na ação incidental, foi expressamente afastada para a parte integrante do litígio.

Cita posicionamento do STF e STJ, jurisprudência administrativa (Carf) e doutrina no tocante à segurança jurídica, nos casos de mutação da jurisprudência e o contribuinte ter agido em conformidade com a posição dominante à época dos fatos, em total atendimento ao disposto no art. 24 da LINDB (controle administrativo ou judicial de validade).

Requer a insubsistência do lançamento, seja pela posição firme do STJ e do Carf, à época dos fatos, no sentido de validade do título judicial individual não contestado em rescisória, mesmo que a ADI nº 15/2007 do STF, em controle concentrado, tenha reconhecido a validade em abstrato da Lei nº 7.689/88.

2.4. Impossibilidade de exigência da CSLL dada a existência de coisa julgada subsistente até o presente. Dever de sobrestamento até a solução da matéria pelo STF.

O impugnante ajuizou, em face da União, a Ação Ordinária 90.0003147-8, na Justiça Federal do DF, cuja decisão foi procedente, qual seja, pela inexistência da obrigatoriedade de recolhimento de CSLL, instituída pela Lei nº 7.689/88. A União interpôs apelação, na qual foi confirmada a sentença de procedência. Posteriormente, a União interpôs Recurso Extraordinário - RE, que foi não conhecido. A decisão que não conheceu do RE transitou em julgado em 16/8/1993, portanto, formou-se coisa julgada material em favor do impugnante.

O fato de o STF ter declarado a constitucionalidade da CSLL (Lei nº 7.689/88) quando do julgamento da ADI 15/2007, haja vista não ter sido interposta ação rescisória em face do impugnante, não há qualquer mudança nas circunstâncias de fato e/ou direito que tornasse sem eficácia a decisão na AO 90.0003147-8, entendendo o impugnante que a decisão encontra-se vigorando até o presente.

No entanto, em preliminar, pede o sobrestamento dos autos, até o assunto (Limites da coisa julgada em matéria tributária) seja julgado, nos Temas 881 e 885, com reconhecimento de Repercussão Geral, no Plenário Virtual do STF, nos autos dos RREE 949.297 e 955.227.

O resultado do julgamento dos temas 881 e 885, com repercussão geral reconhecida pelo Supremo nos autos dos RREE 949.297 e 955.227 afetarão o presente processo. O STF já se posicionou pelo sobrestamento de todos os processos pendentes que versem sobre a questão da CSLL - Coisa Julgada.

Afirma que o processo nº 10805.721782/2014-16, do próprio contribuinte, sobre a mesma matéria, encontra-se sobrestado pelo Carf até o julgamento definitivo pelo STF.

Assim, pede o sobrestamento do presente processo, se ultrapassados os argumentos antecedentes que impõem insubsistência da exação fiscal.

Aduz que inexistente alteração nas circunstâncias de fato e/ou direito que fizessem cessar a eficácia da coisa julgada material formada na AO 90.0003147-8, sem, nº entanto, a Fazenda Pública ter ajuizada ação rescisória.

A norma individual e concreta existente entre a impugnante e a União, decorrente da coisa julgada formada nos autos da AO 90.0003147-8, encontra-se plenamente válida e eficaz, inexistindo relação jurídico-tributária que ampare a exigência contida no auto de infração ora impugnado, devendo ser cancelado.

2.5. Apuração da CSLL segundo os ditames do resultado ajustado. No mínimo, deve ser reduzida a exigência principal e, proporcionalmente, a multa e os juros, dada identificação do crédito tributário se procedente a premissa na qual se baseou o lançamento.

Mesmo desobrigada ao recolhimento da CSLL, a impugnante refez o cálculo da contribuição considerando como base de cálculo o resultado ajustado, com o intuito de demonstrar o equívoco da fiscalização. Na apuração feita pela impugnante, a base de cálculo chegou a R\$51.291.874,91 e a contribuição seria de R\$4.616.268,74, valores inferiores aos calculados pela fiscalização (base R\$123.879.786,61 e contribuição R\$11.149.180,79), conforme cálculos com a descrição de todos os lançamentos (LUCRO REAL PMA 12 2014).

Esclarece que, para se chegar ao valor acima, identificado o lucro líquido, a impugnante fez as adições e exclusões, deste montante descontou os resultados negativos de exercícios anteriores, limitados a 30% do lucro do próprio período de apuração. A base de cálculo então foi de R\$51.291.874,91, devendo ser afastado o valor apurado no trabalho fiscal.

Eventual pretensão de substituição do método de apuração da CSLL, é vedado pelos artigos 142 e 146 do CTN, e art. 10, III e V do Decreto 70.235/72, haja vista o vício material no lançamento. Cita julgado da Turma da CSRF (acórdão 9101-002.976, Rel. Cons. Rafael Vidal de Araújo, J: 05/07/2017).

Se possível fosse superar os argumentos que impõem o cancelamento da integralidade da exigência, só para argumentar, deve reduzir a base de cálculo segundo legislação, em substituição à considerada no lançamento, redundando em CSLL de R\$4.616.268,74, além do cancelamento proporcional da multa de ofício e juros de mora exigidos.

2.6. Inexigibilidade de multas e juros moratórios.

De acordo com decisões do Carf, jurisprudência pacificada no STJ e legislação vigente à época dos fatos, o entendimento uniforme era pela subsistência da coisa

julgada individual de não recolhimento da CSLL, enquanto não desconstituída por ação rescisória. Assim, não se poderia exigir da impugnante penalidades (art. 76 da Lei 4.502/64), enquanto prevalecesse o entendimento até então adotado, sendo indiferente ulterior julgamento de ação de controle concentrado, reconhecendo a validade em abstrato da norma afastada em controle difuso.

2.7. Descabimento de multa isolada.

Reconhecida a improcedência da exigência de CSLL, automaticamente, torna-se prejudicada a cobrança da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas. No caso, a multa incidiu sobre o resultado líquido do período alocado mês a mês. O art. 44, II da Lei nº 9.430/96 que embasou a multa, autoriza imputação de multa sobre o valor do pagamento mensal não pago.

Além do erro ao utilizar o resultado líquido informado na ECF, o valor da multa foi majorado. Deveria ser 60% menor, conforme quadro de fls. 297 (impugnação), pois, deveria ser aplicado o percentual sobre a receita bruta e/ou de balancetes de suspensão/redução, essa sim as únicas parcelas sujeitas à multa isolada.

Alega a impossibilidade de cominação da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício lançadas a partir da mesma e única infração.

A partir de uma interpretação sistemática, a aplicação da multa de ofício(75%) acompanhada da exigência de tributos exclui a possibilidade de imposição da multa isolada (50%). No caso, aplicou-se duas penalidades para a mesma infração o que não pode prevalecer. Cita julgados do STJ, decisões do Carf. Pede o cancelamento da multa por falta de recolhimento das antecipações de CSLL, vez que a multa isolada e a de ofício têm origem na mesma infração e foram apuradas sobre o a suposta falta de recolhimento de CSLL.

Também não é cabível a cominação da multa isolada por ausência de recolhimento de estimativas após o encerramento do período de apuração. Em 2019, não se poderia exigir as antecipações que seriam obrigatórias em 2014, pois o período de apuração já estava encerrado. A única multa possível de ser aplicada seria a de ofício, pela ausência do recolhimento da CSLL considerada devida no encerramento do período. Pede o cancelamento da multa isolada aplicada.

Por todo o exposto, requer sejam acatadas as razões da impugnação, seja pelos erros cometidos pela fiscalização, seja na impossibilidade de exigência de tributo diante do entendimento predominante em sentido oposto à época dos fatos. Se ultrapassado o pedido de sobrestamento, deve prevalecer a decisão transitada em julgado de CSLL, pela ausência de Ação Rescisória, sem prejuízo dos argumentos de redução do valor da autuação, pelo cálculo do tributo no regime do lucro real, e a improcedência dos acréscimos legais e multas isoladas, de modo a ser integral ou, subsidiariamente, parcialmente cancelada a autuação fiscal.

A impugnação foi apreciada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) - DRJ/BHE, que proferiu o acórdão nº 02-93.708 – 7ª Turma, em 09 de julho de 2019, cuja ementa reproduzo abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2014

NULIDADE. COMPETÊNCIA TERRITORIAL.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRF é órgão do poder Executivo de alcance nacional, sendo os Auditores Fiscais os agentes competentes para fiscalizar e efetuar o lançamento dos tributos federais em qualquer circunscrição, não havendo impedimento para os agentes auditar e autuar estabelecimentos localizados em outra jurisdição daquela em que estiver lotado, pois a circunscrição das unidades da SRF é divisão apenas administrativa.

COISA JULGADA. EFICÁCIA. DECISÃO CONTRÁRIA DO STF.

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. REPERCUSSÃO GERAL. MATÉRIA PENDENTE DE JULGAMENTO NO STF. SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Diante da inexistência de expressa previsão normativa que determine o sobrestamento no âmbito do processo administrativo fiscal, regido, entre outros, pelo princípio da oficialidade, obriga-se a Administração a impulsionar o processo até sua decisão final, independente de reconhecimento de repercussão geral pelo STF sobre a matéria.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. EXIGÊNCIA.

A exclusão de penalidades e juros de mora ocorre quando o contribuinte estiver observando decisão administrativa ou interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, que não se coaduna com o caso de mudança de entendimento do STF, em julgamento de constitucionalidade da norma que regula a exigência.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE. FATOS IMPONÍVEIS DISTINTOS.

É cabível aplicação de multa isolada decorrente de falta de pagamento de estimativas mensais de CSLL concomitantemente com multa proporcional incidente sobre o quantum devido e não pago ao final do período de apuração anual, haja vista cuidarem de infrações distintas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada com a decisão retro, a Contribuinte apresentou o recurso voluntário de e-fls. 23.313/23.366, em que praticamente repete os mesmos termos da impugnação, além do seguinte:

- 1) **Nulidade parcial do acórdão recorrido. Falta de motivação/fundamentação. Não apreciação de argumento autônomo suficiente ao cancelamento integral do auto de infração. Cerceamento do direito de defesa.**

O argumento referente à observância do art. 24 da LINDB exposto em impugnação pela Recorrente teria sido *“solenemente ignorado pela DRJ, que não analisou a defesa em sua integralidade. Esse argumento que constou da defesa – e não foi apreciado pela DRJ – era autônomo e suficiente para o afastamento da exigência”*.

Logo, a DRJ teria preterido o direito de defesa constitucional e legalmente assegurado à Recorrente, suprimindo instância impugnatória a que esta tinha direito, e comprometendo por completo a validade do *decisum* proferido, no que tange aos temas em questão. Evidente, portanto, a violação aos arts. 31 e 59 do Decreto 70.235/72 e art. 489, “caput”, II e § 1º, IV, do CPC.

- 2) **Improcedência do lançamento de ofício. Ausência de quantificação do tributo. Apuração inexistente que leva à cobrança ilegal** - a Fiscalização incorreu em erro insuperável quando da apuração do montante supostamente devido, na medida em que se cobra CSLL da Recorrente sobre o **lucro líquido contábil** (o qual, como sabido, não se confunde com a base da CSLL), ignorando-se completamente a base de cálculo determinada pela legislação em vigor, a qual estabelece que a tributação deve recair somente sobre o resultado decorrente dos ajustes diversos, com adições determinadas, exclusões admitidas e compensações de base de cálculo negativa.

A DRJ, ao examinar a impugnação, manteve o lançamento sob a alegação de que não teria sido feita prova da escrituração correta da empresa e, de outro lado, que não haveria espontaneidade capaz de permitir o conhecimento da ECF retificadora apresentada após o início da Fiscalização, invertendo, portanto, o ônus da prova e mantendo a cobrança sobre base totalmente artificial em detrimento da verdade material.

Note-se que a Fiscalização tinha duas opções. A primeira seria identificar que os R\$ 123.879.786,61 indicados na ECF correspondiam exatamente ao lucro líquido contábil apurado de acordo com a legislação comercial indicado na ECD e partir desse valor para chegar à base sujeita à tributação, inclusive podendo valer-se comparativamente dos valores utilizados para o IRPJ. Ainda nesse caso, poderia intimar a Recorrente para apresentar o lucro líquido contábil com as adições e exclusões previstas em lei. A segunda opção seria concluir que a contabilidade da Recorrente não poderia servir de suporte seguro para a definição sobre o valor do tributo supostamente devido e, com isso, arbitrar o lucro.

Ora, não se seguiu nenhum por nenhum dos dois caminhos possíveis descritos acima, optando por valer-se de uma informação claramente equivocada para cobrar tributo em montante muito superior ao que seria devido mesmo prevalecendo a equivocada interpretação fiscal no tocante à flexibilização da coisa julgada. Trata-se, assim, de metodologia sem precedentes, ao arrepio da

lei, adotando-se como presunção absoluta um dado que equivocadamente fez parte de uma ficha da ECF da Recorrente.

Diante dessa situação, o acórdão recorrido, surpreendentemente, sustenta que (i) caberia ao contribuinte fazer a escrituração correta, (ii) não teria o contribuinte apresentado provas além das ECF retificadoras, DRE e ECD, (iii) a ECF com simulação dos valores apresentada na impugnação não infirmaria o trabalho fiscal; e (iv) não haveria espontaneidade capaz de que fossem consideradas as retificações realizadas após o início da fiscalização. Ora, além de nenhuma dessas informações terem sido minimamente desenvolvidas, tais razões jamais teriam o condão de validar um lançamento que se valeu de expediente ilegal para cobrar tributo sobre base artificial.

A alegada perda de espontaneidade sustentada pela DRJ é questão que, na verdade, não se põe. O que se discute no presente caso é denúncia espontânea, mas correção de erro de fato e, quando menos, tributação sobre base apurada nos termos da legislação – com adições, exclusões e compensações -, outra que não sobre o qual jamais poderia incidir tributação sob pena de não ser observada o princípio da verdade material.

Mais ainda! Como dito acima, no contexto das opções disponíveis à Fiscalização, se ainda subsistisse alguma dúvida de que os R\$ 123.879.786,61 correspondiam ao lucro contábil, poderia verificar a base de cálculo do IRPJ. Como o imposto e a contribuição têm bases semelhantes, embora não idênticas, é certo que, no mínimo, os valores seriam próximos, uma vez que, em grande parte, os ajustes previstos na legislação aplicam-se, nas mesmas condições, a ambos os tributos. Como se depreende das fichas da ECF atinentes ao IRPJ, constata-se que o lucro real tributável, de R\$ 51.291.674,91, é bem diferente dos R\$ 123.879.786,61 (imaginados como base de cálculo da CSLL).

Parece evidente que não há que se falar em perda da espontaneidade, como alegou a DRJ, para a ECF transmitida em retificação do valor sujeito à tributação (zero). Essa questão só seria relevante caso a Recorrente pretendesse corrigir informação de forma a evitar a imposição de penalidade (o que definitivamente não é o caso sob análise). Além disso, diferentemente do que sucede com a DCTF, dentre outras declarações, a ECF tem previsão para ser retificada sem que exista restrição para a sua realização depois de iniciada auditoria, conforme se depreende da IN 1.422/2013: *“A ECF retificadora terá a mesma natureza da ECF retificada, substituindo-a integralmente para todos os fins e direitos, e passará a ser a ativa na base de dados do Sped”* (art. 6º-A, § 1º).

Em resumo, sendo certo que a ECF entregue pela Recorrente não contemplava a base de cálculo prevista na legislação – resultado ajustado – mas unicamente o lucro líquido descontado o IRPJ do período (R\$ 123.879.786,61), como demonstrado por diferentes meios e que, além disso, na única vez que em indagada, a Recorrente informou não se considerar obrigada à determinação e recolhimento da CSLL, tendo substituído a documentação digital, é certo que o lançamento feito se deu sobre materialidade diversa da legalmente admitida, redundando na conclusão inevitável de carência de motivação, por falta de identificação da base impositiva, justificando a reforma da decisão recorrida e o reconhecimento da insubsistência da exigência.

- 3) Impossibilidade de aplicação de entendimento pela perda de eficácia do título em 2014. Posição dominante em sentido diverso à época. Mandamento constitucional(segurança jurídica / irretroatividade de nova interpretação) e legal (art. 24 da LINDB) - Argumento autônomo que justifica o reconhecimento da improcedência da exigência ora impugnada é a existência, à época do imaginado fato gerador (ano de 2014), de entendimento dominante na jurisprudência, tanto judicial, quanto administrativa, no sentido de que o título transitado em julgado, sem que tenha havido o ajuizamento de ação rescisória a fim de desconstituí-la, tal como no caso concreto, não pode ser relativizado, a despeito de ulterior julgamento em sede de controle concentrado que tenha reconhecido a validade em abstrato da norma que, na ação incidental, foi expressamente afastada para a parte integrante do litígio. Isso, aliás, foi definido pelo STJ em julgamento repetitivo antes de 2014 e que remanesce como tal até o presente.

Nessas circunstâncias, não cabe exigir da Recorrente crédito tributário com base em novo entendimento jurisprudencial que possa vir a se formar, a depender da posição do STF, por ser diferente daquele que predominava na esfera judicial (e ainda subsiste até o presente), o que tem apoio em regras constitucionais, bem como daquele que vigora na jurisprudência do CARF em 2014, nesse caso, em razão da aplicação do artigo 24 da LINDB, incorporado ao ordenamento pela Lei 13.655/2018.

Para o tema em discussão no presente caso da Recorrente, o STJ não apenas possuía decisões que respaldavam o comportamento adotado, como, mais que isso, já havia **pacificado** a posição pela subsistência do título individual quando do julgamento do REsp 1.118.893/MG **pela sistemática dos Recursos Repetitivos** (art. 543-C do CPC/73, atual art. 1.037 do CPC/15). É o que se verifica dos trechos a seguir destacados, sendo importante asseverar que referido julgamento ocorreu em 23/03/2011, sem que tenha sido reformado desde então, e o mesmo posicionamento tem sido repetidamente aplicado até o presente:

*“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C DO CPC. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - CSLL. COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88 E DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. SÚMULA 239/STF. ALCANCE. OFENSA AOS ARTS. 467 E 471, CAPUT, DO CPC CARACTERIZADA. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CONFIGURADA. PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO. 1. **Discute-se a possibilidade de cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro -CSLL do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88**, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento. 2. O Supremo Tribunal Federal, reafirmando entendimento já adotado em processo de controle*

*difuso, e encerrando uma discussão conduzida ao Poder Judiciário há longa data, manifestou-se, ao julgar ação direta de inconstitucionalidade, pela adequação da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, ao texto constitucional, à exceção do disposto no art 8º, por ofensa ao princípio da irretroatividade das leis, e no art. 9º, em razão da incompatibilidade com os arts. 195 da Constituição Federal e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT (ADI 15/DF, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, DJ 31/8/07). 3. **O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.** 4. Declarada a inexistência de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, **afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nesse diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência.** [...] 6. Segundo um dos precedentes que deram origem à Súmula 239/STF, em matéria tributária, a parte não pode invocar a existência de coisa julgada no tocante a exercícios posteriores quando, por exemplo, a tutela jurisdicional obtida houver impedido a cobrança de tributo em relação a determinado período, já transcorrido, ou houver anulado débito fiscal. **Se for declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, não há falar na restrição em tela** (Embargos no Agravo de Petição 11.227, Rel. Min. CASTRO NUNES, Tribunal Pleno, DJ 10/2/45). 7. **'As Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídicotributária. Por isso, está impedido o Fisco de cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material'** (REsp 731.250/PE, Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ 30/4/07). 8. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/STJ". (REsp 1.118.893/MG, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, 1ª Seção, J: 23/03/2011)*

Logo, tendo a Recorrente pautado seu comportamento segundo a orientação definitiva da Corte de Justiça, definida em sede de julgamento repetitivo, posição renovada até hoje pelo Tribunal, descabe pretender aplicar posicionamento diverso aos fatos então praticados, levando em conta uma eventual e imaginada reversão dessa posição a partir de julgamento da mesma matéria perante o STF. Conduta nesses termos implicaria assumir ser possível exigir crédito tributário com base em entendimento jurisprudencial que, justamente por eventualmente se formar a posteriori, não tinha como ser previsto e levado em conta, em franca violação à boa-fé, previsibilidade, anterioridade e irretroatividade, decorrentes da segurança jurídica.

Se tanto não bastasse, a mesma conclusão se alcança ainda por fundamentação diversa, só que pautada no artigo 24 da LINDB. Referido dispositivo assegurou ao particular que não lhe seja imposta exigência sobre conduta passada se, no momento de avaliação, a cobrança que lhe for feita tiver por fundamento “orientação geral” posterior aos fatos. No conceito de “orientação geral”, incluem-se, dentre outros, a jurisprudência judicial ou administrativa majoritária existente à época dos fatos.

“INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88. INCONSTITUCIONALIDADE DA CSLL. EXISTÊNCIA DE COISA JULGADA. CONSTITUCIONALIDADE DA CSLL SUPERVENIENTE. AUSÊNCIA DE AÇÃO RESCISÓRIA. FORMAÇÃO DE COISA SOBERANAMENTE JULGADA. A coisa julgada formada em controle concentrado não é rescindida por decisão do Supremo Tribunal Federal em controle difuso em sentido contrário, especialmente nos casos em que inexistente ação rescisória. PARECER PGFN 492/2011. INTERPRETAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. EXISTÊNCIA DE RECURSO REPETITIVO EM SENTIDO CONTRÁRIO. INTERPRETAÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO. O Parecer PGFN 492/2011 apresenta interpretação conflitante com o caráter constitucional e infraconstitucional da coisa julgada, este reafirmado pelo REsp 1118893/MG, julgado pelo rito do art. 543-C do CPC, razão pela qual não deve ser observado pelos Tribunais Administrativos” (Acórdão 1302-001.410, Rel. Cons. Márcio Frizzo, J: 03/06/2014)

“CSLL. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRÂNSITO EM JULGADO. OBSERVÂNCIA DO ARTIGO 52-A DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. JULGAMENTO PELO STJ DO REsp 118893/MG -Recurso Especial 2009/0011135-9 NA FORMA DO ARTIGO 543-C DO CPC. Na forma do Regimento do CARF, cumpre observar o que decidido pelo STJ nº julgamento do REsp 118893/MG -Recurso Especial 2009/0011135-9, na forma do artigo 543-C do CPC, de sorte que se firmou-se o entendimento de que o fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade” (Acórdão 1301-001.083, Rel. Cons. Edwal Casoni de Paula Fernandes Jr., J: 06/11/2012)

“CSLL. COISA JULGADA. Coisa julgada material significa a qualidade que torna imutável e indiscutível o comando originado da parte dispositiva de sentença de mérito, proferida em processo em que respeitado o contraditório e realizada a cognição exauriente da matéria litigiosa, e em relação à qual não caiba mais recurso ordinário ou extraordinário, nem sujeição à remessa necessária (CPC, art. 475). As lides tributárias não produzem apenas sentenças válidas em relação a um determinado exercício fiscal ou apenas aos fatos ocorridos no decorrer da demanda. A autoridade da coisa julgada está diretamente relacionada ao pedido formulado na

ação judicial e, conseqüentemente, ao próprio decisum (CPC, art. 469). A repercussão da coisa julgada dependerá, tal como em qualquer outro caso, do objeto do processo (pedido informado pela causa de pedir) e do teor da respectiva sentença. No caso, a Contribuinte aduziu pretensão em termos amplos, tomando em conta a perspectiva de repetição periódica da incidência do tributo, razão pela qual a sentença que a acolhe (tal como formulada) produz efeitos em relação a mais de um exercício fiscal. A edição de legislação superveniente (Leis ns. 7.856/89, 8.034/90, 8.212/91, 8.383/91, 8.542/91 e Lei Complementar n. 70/91) e a posterior declaração de constitucionalidade do tributo pela C. Suprema Corte não retiram os efeitos da sentença de mérito transitada em julgado, conforme reconhecido no REsp n. 1.118.893MG, sujeito ao regime do art. 543C do CPC, de observância obrigatória pelo julgador administrativo à luz no disposto no art. 62A do Regimento Interno do CARF” (Acórdão 1102-000.763, Rel. Cons. Antonio Carlos Guidoni Filho, J: 04/07/2012)

“Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 CSLL. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88 E DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO TRIBUTÁRIA POR SENTENÇA JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. LIMITES DA COISA JULGADA. EFEITOS DA LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. DECISÃO DO STJ NO REGIME DO ART. 543C DO CPC. APLICABILIDADE DO ART. 62 A DO RICARF. Declarada, por decisão judicial transitada em julgado, a inexistência de relação jurídico tributária entre o contribuinte e o Fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/1988, que instituiu a CSLL, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nesse diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência. Por isso, está impedido o Fisco de cobrar o tributo, em respeito à coisa julgada material. Decisão do Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.118.893, no regime do art. 543C do CPC. Aplicabilidade do art. 62 A do Regimento Interno do CARF” (Acórdão 1301-000.760, Rel. Cons. Paulo Jakson da Silva Lucas, J: 23/11/2011)

“LIMITES DA COISA JULGADA – Tendo o Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos chamados Recursos Repetitivos, reconhecido, na espécie, a efetiva ofensa à coisa julgada, nas hipóteses em que a decisão obtida pelo contribuinte reconhece a inconstitucionalidade incidenter tantum da exigência da CSLL originalmente, pelas disposições da Lei 7689/88, seja-lhe exigida, agora, com a simples referência à existência de diplomas normativos posteriores que rege a matéria, deve os conselheiros desta Corte, reproduzir tal entendimento no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, a teor do disposto no art. 62A do Regimento” (Acórdão 9101-001.369, Rel. Cons. Valmir Sandri, J: 04/06/2012)

- 4) **Manutenção dos efeitos da coisa julgada material. Segurança jurídica** - Com relação à principal questão de mérito envolvida no caso, isto é, a possibilidade

de cobrança da CSLL de contribuinte que tenha decisão judicial definitiva reconhecendo o direito ao não recolhimento da contribuição, o acórdão recorrido nada mais fez que reproduzir as razões lançadas no Termo de Verificação Fiscal que acompanhou o auto de infração impugnado.

Com efeito, limitou-se a reproduzir o racional contido no Parecer PGFN 492/2011 e a negar o sobrestamento do presente processo até o julgamento definitivo dos Recursos Extraordinários 949.297 e 955.227, cuja repercussão geral foi reconhecida e têm como objeto a definição dos efeitos de decisões do STF em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado.

Note-se que a DRJ se esquivou de enfrentar a principal questão envolvendo o caso concreto, qual seja a inexistência de ação rescisória voltada à desconstituição da coisa julgada material que determina a impossibilidade de cobrança da CSLL da ora Recorrente. O acórdão recorrido, dessa forma, reduziu a presente discussão a generalidades, sustentando a inocorrência de violação à segurança jurídica sem que motivasse sua posição em argumentos sólidos contrários ao todo exposto em impugnação.

A mera reprodução do racional contido no Parecer PGFN 492/2011, nesse sentido, não se presta à revisão adequada do lançamento para sua manutenção, uma vez que foi demonstrada a impropriedade de tal entendimento por uma série de razões, dentre elas aquela relacionada ao instrumento hábil para desconstituição da coisa julgada: a ação rescisória (inexistente no caso concreto). Ora, o mero histórico do caso específico envolvendo a Recorrente, assim como os termos das decisões proferidas em seu caso, não deixam margem para dúvidas acerca da extensão da coisa julgada, de modo que somente por meio da ação competente é que estaria o Fisco autorizado novamente a cobrar a CSLL.

Portanto, não têm razão a Fiscalização e o acórdão recorrido quando afirmam que o direito à cobrança do tributo pelo Fisco Federal após a declaração de constitucionalidade da CSLL na ADI 15/2007 é evidente. Pelo contrário, a despeito da referida decisão em controle concentrado, jamais houve ajuizamento de ação rescisória em face da Recorrente, não havendo assim nenhuma mudança nas circunstâncias de fato e/ou direito que fizessem com que a decisão na AO 90.0003147-8 perdesse a sua eficácia, vigorando até o presente.

- 5) **Necessidade de sobrestamento do presente caso até o julgamento da questão pelo STF em sede de Repercussão Geral** - O Plenário Virtual do STF, nos autos dos Recursos Extraordinários 949.297 e 955.227, reconheceu a repercussão

geral dos temas 881 e 885, que tratam, respectivamente (i) dos “*Limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado*”, e (ii) dos “*Efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado*”.

As decisões do Plenário Virtual por meio das quais a Suprema Corte reconheceu a repercussão geral dos temas acima mencionados foram ementadas nos seguintes termos:

*“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. PRELIMINAR. RECONHECIMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. **CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LEI 7.689/88.** DIREITO PROCESSUAL CIVIL. **COISA JULGADA. LIMITES. INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA. INCONSTITUCIONALIDADE INCIDENTAL.** DECLARAÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE EM CONTROLE ABSTRATO E CONCENTRADO. ADI 15. SÚMULA 239 DO STF. 1. A matéria constitucional controvertida consiste em **delimitar o limite da coisa julgada em âmbito tributário**, na hipótese de o contribuinte ter em seu favor decisão judicial transitada em julgado que declare a inexistência de relação jurídico-tributária, ao fundamento de inconstitucionalidade incidental de tributo, por sua vez declarado constitucional, em momento posterior, na via do controle concentrado e abstrato de constitucionalidade exercido pelo STF. 2. Preliminar de repercussão geral em recurso extraordinário reconhecida” (RG no RE 949.297/CE, DJ de 13/05/2016)*

*“DIREITO CONSTITUCIONAL E DIREITO TRIBUTÁRIO. SENTENÇA QUE DECLARA EXISTÊNCIA OU INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA. EFICÁCIA DAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM CONTROLE DIFUSO. **COISA JULGADA. EFEITOS FUTUROS. RELAÇÕES DE TRATO CONTINUADO. PRESENÇA DE REPERCUSSÃO GERAL.** 1. Constitui questão constitucional saber se e como as decisões do Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso fazem cessar os efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária, quando a sentença tiver se baseado na constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo. 2. Repercussão geral reconhecida” (RG no RE 955.227/BA, DJ de 27/4/2006)*

A Fiscalização, de sua parte, fundamentou a autuação tanto no julgamento da ADI 15/2007, quanto no Parecer PGFN 492/2011, alegando a cessação automática da eficácia da coisa julgada, relativa à inexistência de relação jurídica entre a Recorrente e a União quanto à CSLL, após a decisão tomada pela Suprema Corte no feito citado. **E este é exatamente o objeto dos temas 881 e 885, com repercussão geral reconhecida pelo Supremo nos autos dos RREE**

949.297 e 955.227, conforme visto acima. Não há dúvidas, portanto, que, ao menos quanto ao mérito (caso ultrapassadas as questões anteriormente aduzidas na presente impugnação e aceitas para argumentar), os julgamentos dos mencionados recursos extraordinários afetarão o presente processo administrativo.

Não por outra razão, vislumbrando exatamente situações como a presente, os Ministros Relatores de ambos os recursos extraordinários proferiram decisões, após o reconhecimento das repercussões gerais pelo Plenário, **determinando o sobrestamento de todos os processos pendentes que versem sobre a questão da “CSLL – Coisa Julgada”**, conforme previsão dos arts. 1.035, § 5º do CPC/201521 e 328 do RISTF22.

Nessa linha, embora a DRJ tenha afirmado que não estaria vinculada a outras determinações desse CARF, fato é que, no Processo 10805.721782/2014-16, que envolve a própria Recorrente e que foi mencionado pela Fiscalização no TVF como sendo decorrente de autuação em tudo semelhante a presente, **esse CARF determinou o sobrestamento** daquele processo até o julgamento em definitivo, no STF, dos RREE 949.297 e 955.277. A Resolução 1302-000.463, lavrada na sessão de 14/02/2017 (doc. 11 da impugnação), foi clara ao *“SOBRESTAR o julgamento do processo para aguardar o julgamento definitivo dos Recursos Extraordinários nºs 949.297 e 955.277 em sede de repercussão geral no STF”*.

Diante do exposto, tendo em vista (i) a repercussão geral nos Recursos Extraordinários 949.297 e 955.277; (ii) que nos referidos recursos o STF determinou expressamente o sobrestamento dos processos que versem sobre a mesma matéria envolvida no presente processo; e (iii) que, no processo 10805.721782/2014-16, envolvendo a Recorrente e o tema aqui tratado, esse CARF sobrestou a solução do feito até que sejam proferidas as decisões pelo STF, deve ser igualmente sobrestado este processo, se ultrapassados os argumentos antecedentes que impõem insubsistência da exação fiscal e se assume para argumentar.

- 6) **Inexistência de alteração nas circunstâncias de fato e/ou de direito que fizessem cessar a eficácia da coisa julgada material formada na AO 90.0003147-8** - Na eventualidade de serem superados não apenas os fundamentos antecedentes, como também a preliminar de sobrestamento, no mérito, assunções feitas unicamente a título de argumentação, deve então ser apreciada a questão atinente à subsistência do título judicial em favor da Recorrente. Isso leva, de pronto, à conclusão de que permanece válida e plenamente eficaz a coisa julgada formada nos autos da AO 90.0003147-8, como se demonstra adiante.

Necessária a **preservação dos efeitos da decisão judicial transitada em julgado até a data de sua rescisão**, em respeito também ao **princípio da irretroatividade** (CF, art. 150, III, “a”[1]), que alcança não só a lei nova mais gravosa, como também a nova interpretação da legislação que venha a afetar

direitos dos contribuintes (CTN, art. 146[2]). Com isso, se evita “alcançar retroativamente o próprio fato gerador, que, incluído na categoria do ato jurídico perfeito, está salvaguardado da eficácia retroativa da lei pelo texto constitucional” (STF – Pleno – RP 1451 – Rel. Min. Moreira Alves - DJ: 24/06/1988).

Foi por estas razões que o STJ, **em sede de Recurso Repetitivo** (portanto, de observância obrigatória pela Administração Fiscal, em decorrência da aplicação subsidiária/supletiva do CPC/2015 ao Processo Administrativo Federal), **reconheceu a subsistência da coisa julgada**, relativamente à inexistência de relação jurídica quanto ao pagamento da CSLL, mesmo diante do julgamento da ADI 15/2007 perante o STF. Trata-se do RESP 1.118.893/MG, já citado, em que o STJ firmou a seguinte tese repetitiva:

“Não é possível a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade”

Portanto, como apontando, **a norma individual e concreta existente entre a Recorrente e a União, decorrente da coisa julgada formada nos autos da AO 90.0003147-8, encontra-se plenamente válida e eficaz**, inexistindo relação jurídico-tributária que ampare a exigência contida no auto de infração ora impugnado. O próprio CARF afastou exigências relativas à CSLL em situações semelhantes à presente, amparado exatamente no Recurso Repetitivo do STJ, como apontando no item antecedente.

Em síntese, verifica-se que: (i) não houve, no presente caso, desconstituição da coisa julgada por meio próprio, qual seja, propositura de ação rescisória; (ii) a decisão proferida pelo STF em sede de controle abstrato não é suficiente, diferentemente do que afirmam Fiscalização e Fazenda Nacional, para desconstituir a coisa julgada - como, aliás, reconhece o próprio STF; e (iii) não houve qualquer alteração no conjunto normativo que regula a incidência da CSLL e que foi afastado em ação própria movida da Recorrente, como reconhece o STJ no Repetitivo 1.118.893.

- 7) **Cobrança de CSLL sobre lucro líquido contábil. Método de apuração equivocado. Base de cálculo ilegal** - A Recorrente, a despeito de desobrigada, por força do título decorrente da AO 90.0003147-8, calculou, no prazo de defesa, a CSLL considerando as regras do “resultado ajustado”. Isto é, fez o trabalho que competia à Fiscalização e que esta deixou de realizar, ao argumento de que o valor já constaria da ECF, quando diferentes elementos, descritos detalhadamente no item acima, revelam que o valor presente na

escrituração era o lucro contábil. A DRJ diante de tal feito, tal como fez em relação aos demais argumentos, limitou-se a sustentar que tal simulação de cálculo “*não é suficiente para alterar o trabalho fiscal*”.

De todo modo, assumindo, a título de argumentação, que o quanto aduzido nos itens antecedentes seja superado, no mínimo, deveria ter sido reconhecida como devida a CSLL apurada pela Recorrente, considerando as regras fiscais do resultado ajustado e segundo o indiscutível e criterioso método de apuração que consta das planilhas juntadas ao presente recurso (docs. 3 e 4 mencionados acima). Ora, tal como deveria ter feito a Fiscalização quando da apuração do montante supostamente devido, tais planilhas demonstram com clareza que, embora a Recorrente tenha partido do lucro líquido com os ajustes do RTT e antes do desconto do IRPJ devido, efetuou as adições e exclusões previstas na legislação de regência.

Após identificar o lucro líquido e efetuar os ajustes nos termos determinados pela legislação de regência, a Recorrente descontou os resultados negativos de exercícios anteriores, limitados a 30% do lucro do próprio período base de apuração. A base de cálculo então apurada foi de R\$ 51.291.874,91. A importância, como se nota, é sensivelmente inferior ao valor equivocadamente utilizado pela Fiscalização na constituição do crédito tributário, de R\$ 123.879.786,61. Ao mesmo tempo, corresponde à mesma base de cálculo do IRPJ contida na ECF, vale dizer, outro elemento de prova a impor o afastamento do trabalho fiscal.

Para comprovar a apuração que competia à Fiscalização fazer e que a Recorrente acabou por realizar como forma de apontar o erro no lançamento, foram apresentados demonstrativos de cálculo com a descrição de todos os lançamentos (LUCRO REAL PMA 12 2014, especialmente na aba “resumo”) e uma nova escrituração digital elaborada unicamente para tal fim denominada “ECF APURAÇÃO CSLL”, a qual evidentemente foi preenchida, mas não foi apresentada pela Recorrente, por entender estar desobrigada de recolher o tributo, face à decisão existente na AO 90.0003147-8 (doc. 17 da impugnação).

Os números acima referidos, além de serem confirmados e detalhados a partir da Simulação cálculo CSLL e a planilha M300 PMA 2014, ambos apresentados com o presente recurso (docs. 3 e 4 acima), podem também ser verificados resumidamente nas seguintes fichas dessa “ECF APURAÇÃO CSLL”, a qual, repita-se, serve para ilustrar os equívocos cometidos pela Fiscalização no ato do lançamento e não “alterar o trabalho fiscal” como fez entender o acórdão recorrido:

Relatório de Impressão de Pastas e Fichas					
Nome Empresarial:		PARANAPANEMA SA			
Período da Escrituração:		01/01/2014 a 31/12/2014		CNPJ:	60.398.369/0001-26
				SCP:	
Registro M030 - Identificação do período e forma de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das empresas tributadas pelo lucro real					
Data Saldo Inicial	Data Saldo Final	Período de apuração			
01/01/2014	31/12/2014	A00 - Anual			
Registro M350 - Demonstração da Base de cálculo da CSLL					
Código	Descrição	Indicador do tipo de lançamento	Tipo de relacionamento	Valor	Histórico
Registro M360 - Contas Contábeis Relacionadas ao Lançamento da Parte A do e-Lacs					
Código da Conta	Centro de Custos	Valor da Conta	DIC		
44011001		8.783.592,00	D		
170	(-) Compensação da Base de Cálculo Negativa do Próprio Período - Atividade Rural	E	4	0,00	
171	BASE DE CÁLCULO ANTES DA COMPENSAÇÃO DE B.C. NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES	L	4	73.274.107,01	
172	COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL DE PERÍODOS DE AFUIÇÃO ANTERIORES		4		
173	(-) Compensação de Base de Cálculo Negativa da CSLL de Períodos Anteriores - Atividades em Geral	P	1	21.982.252,10	Compensação de 30% Lucros com prejuízos acumulados

Relatório de Impressão de Pastas e Fichas					
Nome Empresarial:		PARANAPANEMA SA			
Período da Escrituração:		01/01/2014 a 31/12/2014		CNPJ:	60.398.369/0001-26
				SCP:	
Registro M030 - Identificação do período e forma de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das empresas tributadas pelo lucro real					
Data Saldo Inicial	Data Saldo Final	Período de apuração			
01/01/2014	31/12/2014	A00 - Anual			
Registro M350 - Demonstração da Base de cálculo da CSLL					
Código	Descrição	Indicador do tipo de lançamento	Tipo de relacionamento	Valor	Histórico
174	(-) Compensação de Base de Cálculo Negativa da CSLL de Períodos Anteriores - Atividade Rural	P	4	0,00	
175	BASE DE CÁLCULO DA CSLL	L	4	51.291.874,91	
177	ATIVIDADE RURAL	R	4		
178	Lucro Antes da CSLL	L	4	0,00	
179	Ajuste do Regime Tributário de Transição RTT	L	4	0,00	
18	Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido	A	4	0,00	
190	Lucro Líquido Após ajustes do RTT	L	4	0,00	

Assim, em conclusão do presente item, se possível fosse superar os argumentos que impõem o cancelamento da integralidade da exigência, assunção feita apenas para argumentar, no mínimo, deve haver a sua redução, face ao dever de adoção da base de cálculo segundo prescreve a legislação, em substituição à considerada no lançamento, redundando em CSLL R\$ 4.616.268,74 e não mais de R\$ 11.149.180,79, além do cancelamento, proporcional, de multa de ofício e juros de mora exigidos em conjunto, por serem acessórios que devem seguir o mesmo destino do principal.

- 8) **Inexigibilidade de multas e juros moratórios** - Com relação ao presente item, a DRJ insistiu em sustentar que a autuação se deu em linha com o entendimento que consta do Parecer PGFN 482/2011. O acórdão recorrido, talvez por falta de argumentos suficientes a afastar as razões expostas em impugnação, concentra todos os seus esforços em reproduzir o quanto já constava do auto de infração e termos que o acompanharam. Ocorre que, conforme está claro a partir da jurisprudência desse CARF e como já exposto acima, havia entendimento uniforme à época dos fatos com aquele pacificado no STJ, isto é, pela

subsistência da coisa julgada individual quando não desconstituída por ação rescisória (tal como é o caso da Recorrente).

Acrescente-se que o art. 76 da Lei 4502/64, citado pela decisão de primeira instância administrativa porém não analisado ou interpretado, prevê que “Não serão aplicadas penalidades: [...] enquanto prevalecer o entendimento - aos que tiverem agido ou pago o impôsto: a) de acôrdo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado”. Nesse contexto, era inexigível comportamento diferente do contribuinte, que, na ausência de norma expressa, somente dispunha do entendimento até então adotado, sobretudo de forma pacífica pelo STJ.

Portanto, ainda que superados todos os argumentos acima, o que mais uma vez faz-se somente para fins de argumentação, é certo que a inexistência de alteração do contexto fático e jurídico e, conseqüentemente, a manutenção da regra individual e concreta para não recolhimento da CSLL eram reconhecidas em âmbito administrativo, de modo que a sua observância jamais poderia implicar a exigência de juros de mora e/ou multa.

- 9) **Improcedência da aplicação de multa isolada. Aplicação da penalidade sobre base equivocada/ilegal. Concomitância com multa de ofício. Lançamento após encerramento do período** - mesmo que a cobrança de CSLL pudesse ser considerada procedente, o que se admite apenas para argumentar, ainda assim há três razões independentes que impõem a decretação de insubsistência do lançamento das penalidades isoladas, o que acabou por ser superado, indevidamente, pela DRJ. Essas três questões especificamente relacionadas às multas isoladas aplicadas no caso concreto, são as seguintes: (i) impossibilidade de cobrança da multa isolada sobre base não prevista em lei, semelhante ao quanto ocorrido na cobrança do principal da CSLL. (ii) concomitância na aplicação da multa de ofício e da multa isolada; e (iii) imposição da penalidade mesmo após o término do exercício em que houve, supostamente, a falta de recolhimento das estimativas do tributo (hipótese que permite a cobrança de multa segundo a legislação).

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e sua matéria se enquadra na competência deste Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Como vimos no Relatório, o cerne da discussão é a eficácia da coisa julgada que, no caso da Recorrente, concluiu pela inconstitucionalidade (em controle difuso) da exigência da CSLL em suas operações; posteriormente, em sede de controle concentrado, o STF decidiu ser constitucional a cobrança da CSLL instituída pela Lei nº 7.689/88 (ADI nº 15/2007). Com base nesta última decisão proferida pelo STF na ADI nº 15/2007 a Fiscalização autuou a Recorrente para exigir a CSLL devida no ano calendário de 2014. Em suma, cabe-nos decidir se a exigência deve ser mantida em face dos efeitos prospectivos de superveniente manifestação do Supremo Tribunal Federal que, no exercício da competência exclusiva do controle concentrado, julga constitucional a norma tributária, indo de encontro à anterior decisão transitada em julgado a favor do contribuinte em sede de controle difuso.

Por óbvio, a principal alegação da Contribuinte é pela manutenção dos efeitos da coisa julgada, no caso, a decisão proferida em sede da Ação Ordinária nº 90.0003147-8. As demais alegações, a exemplo da nulidade parcial do acórdão recorrido, da apuração equivocada da base de cálculo da contribuição, da inexigibilidade de multas e juros moratórios e da improcedência da aplicação da multa isolada, são diretamente dependentes da manutenção ou não dos efeitos da coisa julgada na ação ordinária que teria excluído a tributação da CSLL das operações realizadas pela Recorrente.

Início pela preliminar de nulidade parcial da decisão recorrida que, segundo a alegação da Contribuinte, teria se omitido sobre questão prejudicial à demanda, justamente a aplicação do art. 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB. Segundo a Recorrente, a decisão recorrida teria violado referido dispositivo na medida em que manteve a cobrança de tributo com base em revisão de orientação geral que existia à época em que praticados os fatos.

Prima facie, e sem que sejam necessárias muitas digressões a respeito do ponto, tal alegação há de ser superada tendo em vista o entendimento sumulado pelo CARF e, portanto, de aplicação obrigatória por parte de seus membros, de que o art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal.

Súmula CARF nº 169

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme [Portaria ME nº 12.975](#), de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Portanto, nego provimento ao recurso no ponto.

No mérito, iniciamos nossa análise pela alegação de ofensa à segurança jurídica pela violação aos efeitos da coisa julgada material. A Recorrente obteve, ainda na década da 1990,

ganho de causa na ação ordinária nº 90.0003147-8, movida contra a União, em face da exigência da CSLL instituída pela Lei nº 7.689/88. Assim, pretende que tal decisão seja respeitada, haja vista, inclusive, a inexistência de ação rescisória que desconstituísse os termos em que proferida a sentença na AO 90.0003147-8 e inobstante ter sido a Lei nº 7.689/88 considerada constitucional posteriormente em sede de controle concentrado na ADI nº 15/2007.

Neste ponto, sem razão a Recorrente.

A presente matéria está diretamente vinculada à discussão travada nos REs 949.297/CE e 955.227/BA, submetidos à sistemática da repercussão geral e de acordo com os temas 881 e 885 respectivamente. Referidos temas foram assim delimitados:

Tema 881: *“Limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado”;*

Tema 885: *“Efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado”.*

O Tema 881 do STF trata da modulação dos efeitos temporais da coisa julgada em matéria tributária de trato continuado, especialmente em relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). O STF decidiu que decisões em controle concentrado de constitucionalidade ou em repercussão geral podem interromper automaticamente os efeitos de decisões transitadas em julgado que estejam em desacordo com o entendimento da Corte. Isso significa que, em casos como o da CSLL, onde o STF reconheceu a constitucionalidade da cobrança após decisões anteriores declararem sua inconstitucionalidade, a cobrança pode ser retomada desde a data da decisão do STF em repercussão geral, independentemente de haver coisa julgada anterior.

Em resumo, o Tema 881 do STF trouxe uma mudança significativa na forma como a coisa julgada é tratada em matéria tributária de trato continuado, priorizando a uniformidade da interpretação constitucional e a isonomia na cobrança de tributos.

Em consulta ao Sítio do STF na Internet, verifiquei que referida ação transitou em julgado no dia 01/10/2025. Assim, pode-se afirmar, com absoluta certeza, que alguns pontos estão definitivamente resolvidos, conforme o disposto no acórdão proferido quando do julgamento do mérito da ação, cuja ata de julgamento foi publicada em 13/02/2023 e cuja ementa reproduzo abaixo:

Ementa : DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO LÍQUIDO (CSLL). OBRIGAÇÃO DE TRATO SUCESSIVO. HIPÓTESES DE CESSAÇÃO DOS EFEITOS DA COISA JULGADA DIANTE DE DECISÃO SUPERVENIENTE DO STF.

1. Recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, a fim de decidir se e como as decisões desta Corte em sede de controle difuso fazem cessar os efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária, nas relações de trato

sucessivo, quando a decisão estiver baseada na constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo.

2. Em 1992, o contribuinte obteve decisão judicial que o exonerava do pagamento da CSLL. O acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região considerou que a lei instituidora da contribuição (Lei nº 7.869/1988) possuía vício de inconstitucionalidade formal, por se tratar de lei ordinária em matéria que exigiria lei complementar. A decisão transitou em julgado.

3. A questão debatida no presente recurso diz respeito à subsistência ou não da coisa julgada que se formou, diante de pronunciamentos supervenientes deste Supremo Tribunal Federal em sentido diverso.

4. O tema da cessação da eficácia da coisa julgada, embora complexo, já se encontra razoavelmente bem equacionado na doutrina, na legislação e na jurisprudência desta Corte. Nas obrigações de trato sucessivo, a força vinculante da decisão, mesmo que transitada em julgado, somente permanece enquanto se mantiverem inalterados os seus pressupostos fáticos e jurídicos (RE 596.663, Red. p/ o acórdão Min. Teori Zavascki, j. em 24.09.2014).

5. As decisões em controle incidental de constitucionalidade, anteriormente à instituição do regime de repercussão geral, não tinham natureza objetiva nem eficácia vinculante. Consequentemente, não possuíam o condão de desconstituir automaticamente a coisa julgada que houvesse se formado, mesmo que em relação jurídica tributária de trato sucessivo.

6. Em 2007, este Supremo Tribunal Federal, em ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente, declarou a constitucionalidade da referida Lei nº 7.689/1988 (ADI 15, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 14.06.2007). A partir daí, houve modificação substantiva na situação jurídica subjacente à decisão transitada em julgado, em favor do contribuinte. Tratando-se de relação de trato sucessivo, sujeita-se, prospectivamente, à incidência da nova norma jurídica, produto da decisão desta Corte.

7. Na parte subjetiva desta decisão referente ao caso concreto, verifica-se que, em 2006, a Fazenda Nacional pretendeu cobrar a CSLL concernente aos anos de 2001 a 2003. Sendo assim, por se tratar de autuação relativa a fatos geradores anteriores à decisão deste Tribunal na ADI 15, prevalece a coisa julgada em favor do contribuinte. Como consequência, **nega-se provimento ao recurso extraordinário interposto pela Fazenda Nacional.**

8. Já a tese objetiva que se extrai do presente julgado, para fins de repercussão geral, pode ser assim enunciada: “1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações,

respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventa ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo”.

A Suprema Corte julgou o RE 955.227/BA (Tema 885), conjuntamente com o processo acima, chegando às mesmas conclusões.

O julgamento dos REs em comento deu-se na sistemática dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), sendo, assim, de reprodução obrigatória pelos conselheiros do CARF em suas decisões (art. 99 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

Assim, e com base nas conclusões acima despendidas pelo STF, resta patente que se restabeleceu, com efeitos prospectivos, a relação jurídica tributária entre o sujeito passivo e a União, consubstanciada na Lei nº 7.689, de 1988, haja vista o pronunciamento do STF em sede da ADI 15-2/DF, sendo irremediavelmente superado o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, manifesto no bojo do Recurso Especial nº 1.118.893/MG, a despeito das alegações da Recorrente neste sentido.

Portanto, diante desse contexto, meu voto é por negar provimento ao recurso voluntário em relação à exigência da CSLL do ano calendário de 2014.

Passemos à discussão da exigência das multas de ofício e isolada pelo pagamento a menor de estimativas.

Em sede de embargos de declaração ao Recurso Extraordinário nº 949.297/CE, restou definitivamente decidido que não deveria incidir multa sobre a falta de pagamento da CSLL àqueles Contribuintes albergados por anterior provimento judicial, definitivamente julgado, até a publicação da ata do julgamento de mérito, ocorrida em 13/02/2023. Vejam abaixo excerto da referida decisão:

Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS 949.297 (TEMA 881) E 955.227 (TEMA 885). COISA JULGADA NAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS DE TRATO SUCESSIVO. EMBARGOS REJEITADOS.

I. CASO EM EXAME

1. Novos embargos de declaração contra acórdão que deu parcial provimento a embargos de declaração em recurso extraordinário com repercussão geral. Ambos os embargantes pretendem alterar o conteúdo da modulação de efeitos, seja para estendê-la a outras espécies

tributárias ou afastar o dever de pagar o tributo, seja para impor condição temporal à exclusão das multas tributárias.

2. No julgamento em questão, o Plenário modulou os efeitos da decisão de mérito para afastar exclusivamente as multas tributárias cujo fato gerador tenha ocorrido até a data da publicação da ata do julgamento de mérito (13.02.2023), impostas aos contribuintes que possuíam decisão favorável transitada em julgado em ações judiciais propostas para questionar a exigibilidade da CSLL. Restou preservada a incidência dos juros de mora e da correção monetária e vedada a repetição de valores já recolhidos a título de multa de qualquer natureza.

Por todo o exposto, proponho seja acatado o recurso voluntário no que se refere ao cancelamento da exigência da multa de ofício e da multa isolada por falta/insuficiência do pagamento de estimativas.

Resta, entretanto, abordar a questão levantada pela Recorrente relativa ao alegado equívoco cometido pela Fiscalização ao determinar a base de cálculo da CSLL, que teria adotado o próprio lucro líquido contábil do exercício, sem levar em conta os ajustes (adições, exclusões e compensações de bases negativas) cabíveis ao caso em particular, conforme a legislação de regência.

A decisão recorrida se manifestou da seguinte forma no ponto:

2.2. Improcedência do lançamento pela ausência de identificação da base de cálculo da CSLL.

Entende o impugnante que a base de cálculo considerada pela fiscalização está equivocada, pois a CSLL incidiu sobre o lucro líquido, ou lucro contábil, e não pelo lucro ajustado pelas adições, exclusões ou compensações.

A fiscalização intimou a contribuinte, TIPF, fls. 2/4 para:

6. Justificar mediante a apresentação de documentação hábil e idônea a diferença constatada por este Fisco entre a apuração da CSLL devida, apresentada pelo contribuinte em sua Escrituração Contábil Fiscal, transmitida ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, na data de 05/01/2018, às 15h:35m:40s, sob código o de identificação 67E16FFD43CD8FA241E571CBBB5E99E461B31DC3-0; em relação a Declaração de Débitos e Créditos de Tributos Federais - DCTF transmitida também pelo contribuinte; ambas referentes ao período de apuração do ano calendário de 2014, conforme se segue:

- Enquanto que na ECF, no Registro N670, o valor da CSLL apurada é de R\$11.149.180,79, na DCTF o valor apresenta-se zerado.

O contribuinte esclareceu que a informação apresentada na ECF, registro N670 (ECF transmitida em 5/1/2018, fls. 7.173/7.174), relativamente à CSLL, foi lançada por equívoco, uma vez que a informação deveria constar zerada, consoante corretamente constou da DCTF.

Por essa razão, o Contribuinte providenciou a competente ECF retificadora em 10/05/2018, às 14h:48m:46s, sob o nº 4E.A6.07.7C.7F.39.1C.94.28.C0.CE.FE/A3.C2.C0.E5.8A.E6.2A.E3-8, para correção de tal informação a fim de evitar inconsistências nos registros contábeis.

Nos termos do art. 247 e 251 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99:

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto(Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

[...]

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Da leitura dos dispositivos acima, compete ao contribuinte fazer sua escrituração corretamente, informando as adições, exclusões ou compensações autorizadas na legislação.

A escrituração, além de observar as disposições legais, faz prova a favor do contribuinte, se comprovada por documentação hábil, art. 923 do RIR/99.

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais(Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Caberia à impugnante fazer sua escrituração corretamente, e apurar a CSLL devida nos moldes das leis comerciais e fiscais e demonstrar as adições e exclusões ou compensações a que alega ter direito. Não cabe ao fisco fazer prova a favor do contribuinte para se apurar o lucro ajustado, como pretende o impugnante em sua defesa.

Nenhuma prova foi juntada aos autos, além da cópia das ECF retificadoras, entregue em 5/1/2018, fls. 345/7.176 e em 10/5/18, fls. 7.178/8.514 e Demonstração do Resultado do Exercício, fls. 8.516/8.518, com recibo de entrega da ECD, de 24/6/18, fls. 8.519.

Na ECF retificadora da original, entregue em 5/1/2018, anexada às fls. 345/7.176, o Registro N670 - Apuração da CSLL com base no Lucro Real encontra-se com base de cálculo R\$123.879.786,61 e CSLL a Pagar R\$11.149.180,79, fls. 7.173/7.174.

Após iniciado o procedimento fiscal (ciência do TIPF em 3/5/2018, AR fls. 154), o contribuinte retificou a ECF, em 10/5/18, fls. 7.178/15.803, zerando todas as informações anteriormente registradas na ficha N670.

Já na ECF (Simulação de cálculo feito pelo impugnante), o Registro N670 - Apuração da CSLL com base no Lucro Real, fls. 23.273, consta base de cálculo de CSLL no valor de R\$51.291.874,91 e R\$4.616.268,74 de CSLL. No entanto, esta simulação de cálculos informada na ECF (não transmitida para a RFB), com o suposto lucro ajustado não é suficiente para alterar o trabalho fiscal.

Quanto à ausência de impedimento para se retificar os equívocos na ECF, durante o procedimento fiscal, destaque-se que, após o início da ação fiscal, a espontaneidade do sujeito passivo fica excluída. Qualquer declaração/escrituração entregue após o início da ação fiscal, não surtirá efeito sobre o lançamento de ofício.

Este é o entendimento do art. 7, I, §1º do Decreto nº 70.235/72 e também sumulado pelo Carf (Súmula nº 33).

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

[...]

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Súmula CARF nº 33: A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

O TIPF, fls. 2/4, foi emitido em 27/4/18 e recebido pelo contribuinte, via postal, em 3/5/18, conforme AR de fls. 154. Assim, a retificação da ECF em 10/5/18, não tem nenhum efeito sobre o lançamento formalizado em 9/1/2019.

De acordo com o TIPF, fls. 3, a ECF, retificadora da original, entregue antes da ação fiscal, 5/1/2018, sob código de identificação 67E16FFD43CD8FA241E571CBBB5E99E461B31DC3-0, o Registro N670 - Apuração da CSLL com base no Lucro Real era de R\$123.879.786,61 e a CSLL a Pagar de R\$11.149.180,79, fls. 7.173/7.174. Ressalte-se que o lançamento foi feito com base nestas informações.

Em 10/5/18, durante o procedimento fiscal, o Registro N670 - Apuração da CSLL com base no Lucro Real - Linha 21 - CSLL a Pagar anual passaram para ZERO, fls.

14.023/14.024. Portanto, nenhum reparo deve ser feito na base de cálculo da CSLL apurada nos autos.

Apesar de toda a confusão patrocinada pela própria Recorrente em suas ECFs (originais e retificadoras), creio que lhe assiste razão em relação à irresignação quanto à base de cálculo apurada pela Fiscalização.

Este Relator tem sido firme em dizer em todos os seus votos que tanto o disposto no art. 28 da Lei nº 9.430/96, quanto no art. 57 da Lei 8.981/95, deixam claro aplicar-se à CSLL as mesmas normas de apuração da base de cálculo do IRPJ. Basta uma simples leitura dos referidos dispositivos para se chegar a essa conclusão:

Lei nº 9.430/96

Art.28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

Lei nº 8.981/95

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório:

- a) da receita bruta mensal;*
- b) das demais receitas e ganhos de capital;*
- c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;*
- d) dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa.*

§ 2º No caso das pessoas jurídicas de que trata o inciso III do art. 36, a base de cálculo da contribuição social corresponderá ao valor decorrente da aplicação do percentual de nove por cento sobre a receita bruta ajustada, quando for o caso, pelo valor das deduções previstas no art. 29. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 3º A pessoa jurídica que determinar o Imposto de Renda a ser pago em cada mês com base no lucro real (art. 35), deverá efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no lucro líquido ajustado apurado em cada mês.

§ 4º No caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a contribuição determinada na forma dos §§ 1º a 3º será deduzida da contribuição apurada no encerramento do período de apuração.

Mas, não é só. Vejamos o disposto no art. 2º da Lei nº 7.689/88:

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;(Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;(Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;(Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;(Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita;(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base.(Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

Assim, me parece claro que o auto de infração deve ser devidamente saneado para que seja apurada a base de cálculo da CSLL conforme os ditames legais acima expostos. Neste ponto me coaduno com as alegações da parte em relação à decisão recorrida. Vejam como a Recorrente se manifesta:

A alegada perda de espontaneidade sustentada pela DRJ é questão que, na verdade, não se põe. O que se discute no presente caso é denúncia espontânea, mas correção de erro de fato e, quando menos, tributação sobre base apurada nos termos da legislação – com adições, exclusões e compensações -, outra que

não sobre o qual jamais poderia incidir tributação sob pena de não ser observada o princípio da verdade material.

Mais ainda! Como dito acima, no contexto das opções disponíveis à Fiscalização, se ainda subsistisse alguma dúvida de que os R\$ 123.879.786,61 correspondiam ao lucro contábil, poderia verificar a base de cálculo do IRPJ. Como o imposto e a contribuição têm bases semelhantes, embora não idênticas, é certo que, no mínimo, os valores seriam próximos, uma vez que, em grande parte, os ajustes previstos na legislação aplicam-se, nas mesmas condições, a ambos os tributos. Como se depreende das fichas da ECF atinentes ao IRPJ, constata-se que o lucro real tributável, de R\$ 51.291.674,91, é bem diferente dos R\$ 123.879.786,61 (imaginados como base de cálculo da CSLL).

Parece evidente que não há que se falar em perda de espontaneidade, como alegou a DRJ, para a ECF transmitida em retificação do valor sujeito à tributação (zero). Essa questão só seria relevante caso a Recorrente pretendesse corrigir informação de forma a evitar a imposição de penalidade (o que definitivamente não é o caso sob análise).

Com certeza, não há que se falar em perda de espontaneidade, conforme sustentado pela DRJ, pois não estamos a discutir denúncia espontânea, e sim a correção de um erro de fato a partir do momento que se decide ser devida a CSLL. Diga-se, de passagem, que a Recorrente, desde o início, defendia a inexigibilidade da CSLL, entendendo estar acobertada por uma decisão judicial transitada em julgado. Assim, deveria a Fiscalização ter tomado as providências necessárias à correta apuração da base de cálculo da CSLL, considerando os ajustes exigidos pela legislação tributária, espelhando-se, inclusive, na base de cálculo do IRPJ apurada pela Contribuinte.

Junto à impugnação foi anexado pela Recorrente uma simulação do quanto seria esta base de cálculo ajustada, entretanto, referido cálculo não foi aceito pela DRJ. Assim, creio que a alternativa mais acertada seria o retorno dos autos à Unidade de Origem para que a Autoridade Fiscal se pronuncie a respeito do acerto de tal simulação para que possamos tomar uma decisão definitiva no presente caso.

Isto posto, proponho a conversão do julgamento em diligência para que a Autoridade Fiscal se manifeste em relação ao apurado no demonstrativo de e-fls. 16.109/23.275 (ECF juntada à impugnação - doc. 17), podendo intimar a Recorrente para complementar as informações constantes do processo, e elabore relatório conclusivo a respeito da correta base de cálculo da CSLL do ano calendário de 2014. Ao final, determino que seja reaberto prazo de 30 dias para a manifestação da recorrente, após o qual deverá o processo retornar ao CARF para a conclusão do julgamento.

Ressalto que, em sendo acatada a proposta de conversão do julgamento em diligência, quando do retorno do processo ao CARF para a conclusão do julgamento os demais pontos discorridos acima deverão ser novamente objeto de apreciação e decisão.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves