



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720150/2024-72
ACÓRDÃO	1402-007.524 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MWM - TUPY DO BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2019, 2020, 2021, 2022, 2023

COBRANÇA DE MULTA DE REGULAMENTAR E ISOLADA . IMPOSSIBILIDADE.

O tema 885/STF não se aplica se a decisão vinculante for proferida antes de transitada em julgado a decisão do contribuinte, pois não se interrompe efeitos ainda não produzidos. Assim, não deve prevalecer a cobrança das multas regulamentar e isolada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para cancelar integralmente os lançamentos de multa regulamentar e multas isoladas por falta ou insuficiência de estimativas, vencidos os Conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda e Paulo Mateus Ciccone que davam provimento apenas em relação à primeira infração.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 109-023.379, pela 1ª Turma da DRJ09 que julgou improcedente a impugnação e mantendo o crédito tributário lançado.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão de piso:

“Trata-se dos Autos de Infração, às fls. 1.281-1.313 e 1.328-1.300, lavrados para exigir da contribuinte em epígrafe – pessoa jurídica tributada segundo a sistemática do lucro real – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL em virtude de exclusões indevidas da base de cálculo cumulada com ausência de recolhimento de estimativas nos anos-calendário de 2019 a 2022, além de multa regulamentar por apresentação da Escrituração Contábil Fiscal – ECF com informações incorretas nos anos-calendário de 2022 e 2023, conforme indicado abaixo:

CÁLCULO DA MULTA E JUROS DE MORA

Período de Apuração	Vencimento	Contribuição	Multa (%)	Valor da Multa	Juros (%)	Valor dos Juros	Total
2019	31/03/2020	2.253.513,19	75,00	1.690.134,89	32,70	736.896,81	4.680.546,89
03/2020	30/04/2020	691.409,40	75,00	518.557,05	31,79	219.799,04	1.429.765,49
06/2020	31/07/2020	17.006,06	75,00	12.754,54	31,15	5.297,38	35.057,98
12/2020	29/01/2021	2.142.347,25	75,00	1.606.760,43	30,21	647.203,10	4.396.310,78
03/2021	30/04/2021	3.010.028,34	75,00	2.257.521,25	29,67	893.075,40	6.160.624,99
06/2021	30/07/2021	3.342.110,44	75,00	2.506.582,83	28,73	960.188,32	6.808.881,59
09/2021	29/10/2021	4.302.259,56	75,00	3.226.694,67	27,37	1.177.528,44	8.706.482,67
12/2021	31/01/2022	5.281.284,49	75,00	3.960.963,36	25,28	1.335.108,71	10.577.356,56
03/2022	29/04/2022	5.239.084,85	75,00	3.929.313,63	22,76	1.192.415,71	10.360.814,19
06/2022	29/07/2022	4.851.078,06	75,00	3.638.308,54	19,68	954.692,16	9.444.078,76
09/2022	31/10/2022	5.889.610,92	75,00	4.417.208,19	16,42	967.074,11	11.273.893,22
12/2022	31/01/2023	5.356.734,50	75,00	4.017.550,87	13,16	704.946,26	10.079.231,63
Total		42.376.467,06		31.782.350,25		9.794.227,44	83.953.044,75

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE

Data de Referência	Multa Devida
31/01/2019	330.588,60
31/07/2019	384.934,28
31/08/2019	258.009,30
30/10/2019	142.584,31
31/12/2019	10.640,11
Total	1.126.756,60

MULTAS REGULAMENTARES DIVERSAS

Data de Referência	Multa Devida
03/03/2022	4.496.856,09
10/03/2022	7.204.733,18
30/08/2022	10.270.116,30
06/12/2023	11.093.971,12
Total	33.065.676,69

2. De início, verificou-se, no Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL – e-LACS exclusões da ordem de R\$ 716,9 milhões (no Registro M350 – Demonstração da Base de Cálculo da CSLL), cf. indicado na tabela às fls. 1.332-1.334 reproduzida em parte a seguir.

Bloco/Registro	Período de Apuração	Descrição	Histórico	Valor
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	01/2018	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	RECEITA DE EXPORTACAO	-15.553.507,27
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	02/2018	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	RECEITA DE EXPORTACAO	-35.191.417,28

3. Intimada a justificar tais exclusões, a fiscalizada alegou estar amparada por decisões judiciais transitadas em julgado (Mandado de Segurança nº 2007.71.07.004647 e Ação Rescisória nº 5036284-06.2019.4.04.0000-4/RS1) que lhe facultavam subtrair da base de cálculo da CSLL suas receitas de exportação. Acompanham a resposta, cópias de telas de Balancete de Verificação Analítico.

4. O TDF informa que não foi demonstrado, contudo, o valor do lucro auferido com as exportações do período, nem informado que parcela (o lucro ou a receita derivada dessas operações) as decisões judiciais permitiram excluir da base de cálculo da CSLL.

5. Para esclarecer essa questão e explicar a diferença entre os registros L300 e x M3502 da ECF, o sujeito passivo foi novamente intimado, em 30/08/2022, na ocasião, requereu-se que demonstrasse em bases mensais o lucro auferido com a exportação de produtos e ainda que apresentasse cópias da petição inicial, decisões e recursos que lhe conferiram o direito de excluir as receitas de exportação da base de cálculo da CSLL.

6. Na resposta protocolada em 09/09/2022, MWM levou ao conhecimento da Fiscalização um “Plano de Contas Referencial Balancete x ECF”, contendo as contas contábeis relacionadas às receitas, vendas, descontos e receita líquida informadas no registro M350 (Exclusões Bloco/Registro); entretanto, não esclareceu as diferenças antes solicitadas no termo de intimação; tampouco, apresentou as peças relacionadas às ações judiciais ou informações sobre o lucro contido na receita de exportação.

7. Seguiu-se nova intimação em 23/09/2022, que insistiu em pedir esclarecimentos sobre os pontos não atendidos e, adicionalmente, a:

3. Justificar as razões das exclusões das receitas de exportação da base de cálculo da CSLL (a base de cálculo da CSLL é o lucro e não as receitas), pois no relatório da sentença do citado MS consta o seguinte: “obtenção de provimento jurisdicional que determine à autoridade coatora que se abstenha de exigir, sobre os lucros advindos das operações de exportação, a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro.”

8. Em resposta a essa intimação, o sujeito passivo informou que:

1.5 Conforme se verifica no acórdão e demais documentos que estão sendo anexados em resposta a este TIF, a empresa obteve decisão judicial (transitada em julgado em 2019), por meio da qual lhe foi reconhecido o direito de excluir da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), os valores correspondentes as receitas de exportação.

(...)

“Assim, em face da novel orientação adotada pelo Supremo Tribunal Federal, cujos fundamentos são aqui adotados como razões de decidir, é de ser provido o apelo, a fim de que seja afastada a incidência de CPMF e da CSLL sobre as receitas provenientes de exportação, na forma do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal”

Sobre as ações judiciais

9. Sobre as ações judiciais mencionadas pelo sujeito passivo, o TDF informa que, em 26/07/2007, a contribuinte impetrou o Mandado de Segurança nº 2007.71.07.004647-4/RS, doravante MS, contra ato do Delegado da Receita Federal do Brasil em Caxias do Sul/RS, postulando direito líquido e certo à imunidade da incidência da CSLL sobre suas receitas de exportação concedida pelo art. 149, §2º, I, da Carta de 1988 e, igualmente, à não incidência da CPMF sobre os recursos oriundos do exterior.

10. Em 11/10/2007, a segurança pretendida foi denegada em primeira instância, entretanto, essa decisão foi reformada em 09/07/2008, por Acórdão da 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região – TRF4, que deu provimento à apelação da impetrante, afastando a incidência da CSLL e da CPMF “sobre as receitas de exportação”.

11. Diz mais o TDF:

27. Em 20/10/2010, foi publicada Decisão do TRF4 em Recurso Extraordinário em AC interposto pela União Federal (Fazenda Nacional), proferida em 07/10/2010, tornando sem efeito o acórdão de 09/07/2008.

28. Em 24/03/2011, foi publicado novo Acórdão pelo TRF4, proferido em 16/03/2011, em juízo de retratação, negando provimento ao recurso de apelação da impetrante, com vistas a adequação do julgado ao que foi decidido pelo plenário do STF no RE 566.259/RS.

29. Em 07/01/2014, foi publicado novo Acórdão pelo TRF4, proferido em 11/12/2013, em Embargos de Declaração em Apelação Cível interposto pela impetrante, acolhidos parcialmente para limitar o juízo de retratação à parte do acórdão que afastou a incidência da CPMF sobre as receitas provenientes de exportação.

30. Em 13/02/2014, ocorreu o trânsito em julgado do acórdão de 07/01/2014

12. Informa que, por fim, foi julgada improcedente, em 11/05/2017, a Ação Rescisória nº 0000254-62.2016.4.04.0000/RS, ajuizada pela União com o propósito de desconstituir o reconhecimento do direito à não incidência de CSLL sobre as receitas auferidas em operações de exportação.

13. Ato contínuo, o TDF refere o Tema 885 do STF (RE 955.227), que cuida da eficácia da coisa julgada proferida por instâncias subalternas frente a pronunciamentos supervenientes e contrários da corte constitucional sobre obrigações tributárias de trato sucessivo. O posicionamento adotado pelo STF dividiu a questão do seguinte modo:

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 noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.

14. Nesses termos, Fiscalização argumenta que:

39. (...) houve a coisa julgada em favor do contribuinte, em 22 de junho de 2010, em relação à CSLL. Já o RE 564413 foi julgado pela sistemática da repercussão geral, em 12 de agosto de 2010, com a ata do julgamento divulgada em 23 de agosto de 2010. Em face de julgamento de embargos de declaração, o trânsito em julgado aconteceu em 10 de novembro de 2014.

15. Deve-se aplicar ao caso, conclui, a segunda parte da posição firmada no Tema 885 suprarreferido, segundo a qual as decisões da corte constitucional (seja em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI ou de controle difuso com repercussão geral) interrompem os efeitos de decisões anteriores ainda que transitadas em julgado, respeitadas a irretroatividade etc.

Sobre as exclusões da base de cálculo da CSLL

16. O TDF apresenta, então, às fls. 1.347-1348, a tabela parcialmente reproduzida a seguir, que aponta as diferenças entre os valores registrados como receita de exportação e as exclusões da base de cálculo da CSLL, sublinhando que, em todos os períodos analisados, o valor das exclusões supera o das receitas de exportação.

ECF/ Registro	Ano- calendário	Data de Transmissão da ECF	Período de Apuração	Código/Conta	Histórico	Tipo de Lançamento	Valor (com sinal)
M350	2019	10/03/2022 12-31-24	Anual (2019)	167.01	RECEITA DE EXPORTACAO/REVERSAO RECONHEC REC DIV MOTORES	Exclusão	-240.157.772,65
L300	2019	10/03/2022 12-31-24	Anual (2019)	3.01.01.01.01.01	Receita de Exportação Direta de Mercadorias e Produtos	Receita de Exportação	211.601.836,83
						Diferença (L300 M350)	-28.555.935,82
M350	2020	03/03/2022 15-34-05	1º Trimestre/2020	167.01	REVERSAO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA DIVISAO MOTORES	Exclusão	-53.597.765,60
L300	2020	03/03/2022 15-34-05	1º Trimestre/2020	3.01.01.01.01.01	Receita de Exportação Direta de Mercadorias e Produtos	Receita de Exportação	40.456.209,00
						Diferença (L300 M350)	-13.141.556,60
M350	2020	03/03/2022 15-34-05	2º Trimestre/2020	167.01	REVERSAO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA DIVISAO MOTORES	Exclusão	-22.247.458,97
L300	2020	03/03/2022 15-34-05	2º Trimestre/2020	3.01.01.01.01.01	Receita de Exportação Direta de Mercadorias e Produtos	Receita de Exportação	10.137.997,93
						Diferença (L300 M350)	-12.109.461,04

17. Na resposta apresentada em 26/02/2024, informa o TDF, o sujeito passivo declarou-se ciente do entendimento da Fiscalização e comunicou que iria aderir ao Programa de Autorregularização Incentivada de tributos administrados pela RFB criado pela Lei nº 14.740, de 2023 e disciplinado administrativamente pela Instrução Normativa – IN RFB nº 2.168, de 2023, para liquidar os valores da CSLL incidentes sobre as receitas de exportação auferidas no período fiscalizado.

18. O TDF acrescenta que, entre 2019 e 2022, a soma das exclusões (código 167.01) escrituradas nas ECF da finalizada ultrapassou R\$ 1,1 bilhão, cf. tabela à fl. 1.352, reproduzida abaixo.

ECF Registro	Ano-calendário	Data de Transmissão da ECF	Período de Apuração	Código	Histórico	Tipo de Lançamento	Valor (com sinal)
M350	2019	10/03/2022 12:31:24	Anual (2019)	167.01	RECEITA DE EXPORTACAO/REVERSAO RECONHEC REC DIV MOTORES	Exclusão	-240.157.772,65
M350	2020	03/03/2022 15:34:05	1º Trimestre/2020	167.01	REVERSAO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA DIVISAO MOTORES	Exclusão	-53.597.765,60
M350	2020	03/03/2022 15:34:05	2º Trimestre/2020	167.01	REVERSAO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA DIVISAO MOTORES	Exclusão	-22.247.458,97
M350	2020	03/03/2022 15:34:05	3º Trimestre/2020	167.01	REVERSAO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA DIVISAO MOTORES	Exclusão	-20.848.993,45
M350	2020	03/03/2022 15:34:05	4º Trimestre/2020	167.01	REVERSAO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA DIVISAO MOTORES	Exclusão	-53.200.984,86
M350	2021	30/08/2022 15:13:32	1º Trimestre/2021	167.01	RECEITA DE EXPORTACAO	Exclusão	-70.542.913,36
M350	2021	30/08/2022 15:13:32	2º Trimestre/2021	167.01	RECEITA DE EXPORTACAO	Exclusão	-81.913.322,95
M350	2021	30/08/2022 15:13:32	3º Trimestre/2021	167.01	RECEITA DE EXPORTACAO	Exclusão	-102.167.627,66
M350	2021	30/08/2022 15:13:32	4º Trimestre/2021	167.01	RECEITA DE EXPORTACAO	Exclusão	-87.713.345,93
M350	2022	06/12/2023 15:58:02	1º Trimestre/2022	167.01	RECEITA DE EXPORTACAO	Exclusão	-94.160.122,95
M350	2022	06/12/2023 15:58:02	2º Trimestre/2022	167.01	RECEITA DE EXPORTACAO	Exclusão	-85.208.805,23
M350	2022	06/12/2023 15:58:02	3º Trimestre/2022	167.01	RECEITA DE EXPORTACAO	Exclusão	-99.959.279,18
M350	2022	06/12/2023 15:58:02	4º Trimestre/2022	167.01	RECEITA DE EXPORTACAO	Exclusão	-90.470.829,93
							-1.102.189.222,72

Fundamentos normativos da exigência de CSLL

19. O fundamento jurídico da exação, continua o TDF, encontra-se nos art. 149, §2º, e 165 da Constituição de 1988, com base nos quais os art. 1º e 2º da Lei nº 7.689, de 1988 instituíram a contribuição e nos art. 3º, 28, 61 e 63 da IN RFB nº 1.700, de 2017 que disciplinam a exação. Acrescenta o quadro à fl. 1.354, reproduzido abaixo.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	
Art. 149 (CF/88)	CSLL (Lei 7.689/88)
Não incidência sobre receitas de exportação	Destinada ao financiamento da seguridade social (CF/88 art. 195)
Base de cálculo: Receita Bruta	Base de cálculo: Lucro Líquido

20. Argumenta então a Autoridade Fiscal a quo:

58. A CF/88 em seu art. 195, ao definir as competências impositivas, separou as hipóteses de incidência possíveis para as contribuições sociais, permitindo a criação de uma sobre o lucro e outra sobre receita. Não se poderia inferir que, em outro dispositivo do mesmo texto, o legislador utilizasse um conceito pelo outro, ou seja, ao tratar da “receita de exportação” estivesse se referindo “ao lucro na operação de exportação”.

59. Assim, a imunidade instituída sobre receita de exportação visa desonerar as exportações, mas não alcançar o lucro da empresa exportadora, que expressa a sua capacidade contributiva com relação à seguridade social, que como está expresso no texto constitucional (art. 195), deve ser suportada por toda a sociedade.

Infrações à legislação tributária

21. A Fiscalização chama atenção que a decisão proferida no MS foi clara ao referir-se ao art. 149 da Constituição de 1988, nos termos solicitados pela impetrante na petição inicial.

c) ao final, a concessão em definitivo da segurança, para declarar o direito líquido e certo de a *Impetrante* auferir, em sua plenitude, a imunidade concedida pelo artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, de forma a

não incluir na determinação da base de cálculo da CSLL os valores correspondentes às receitas de exportação, e também a não sofrer a incidência da CPMF na movimentação financeira dos recursos derivados dessas operações de exportação, bem ainda a declaração do direito de compensar os valores indevidamente pagos, no decênio antecedente à propositura desta ação, decorrentes da indevida incidência dessas contribuições, com valores de tributos devidos à Receita Federal, corrigindo-se o indébito com a adoção dos mesmos critérios adotados pela Fazenda Nacional na exigência de seus créditos.

22. Em seguida, recorta as ementas do RE 564.413, *verbatim*:

IMUNIDADE – CAPACIDADE ATIVA TRIBUTÁRIA. A imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita.

IMUNIDADE – EXPORTAÇÃO – RECEITA – LUCRO. A imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras.

LUCRO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – EMPRESAS EXPORTADORAS. Incide no lucro das empresas exportadoras a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

23. Argumenta então que, a despeito do título judicial de que dispõe a MWM, assegurando-lhe o direito de não incluir na determinação da base de cálculo da CSLL os valores correspondentes às receitas de exportação, o método adotado para excluir tais quantias foi incorreto.

24. Apresenta, então, às fls. 1.357-1.362, tabelas extraídas da ECF da contribuinte com os saldos de contas relevantes para a apuração da CSLL, juntamente com memórias de cálculo da apuração da contribuição, para os anos-calendário de 2019 a 2022; abaixo, a título de exemplo, reproduz-se os dados relativos ao 1º trimestre de 2020.

Código da Conta	Nome da Conta (ECF, L300, DRE)	Valor (com sinal) 1º Trimestre/2020	Valor (com sinal) 2º Trimestre/2020	Valor (com sinal) 3º Trimestre/2020	Valor (com sinal) 4º Trimestre/2020
3	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	919.264,50	-7.352.532,00	-3.988.563,13	-37.578.805,33
3.01	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO ANTES DO IRPJ E DA CSLL - ATIVIDADE GERAL	1.867.098,22	-6.545.278,89	-5.218.774,80	-31.299.920,83
3.01.01	RESULTADO OPERACIONAL	1.867.098,22	-6.545.278,89	-5.218.774,80	-31.299.920,83
3.01.01.01	RECEITA LÍQUIDA	328.096.845,16	164.362.865,50	376.755.403,96	514.824.927,28
3.01.01.01.01	RECEITA BRUTA	417.455.263,32	215.910.584,94	496.236.025,09	649.562.947,78
3.01.01.01.01.01	Receita de Exportação Direta de Mercadorias e Produtos	40.456.209,00	10.137.997,93	13.512.741,97	42.727.650,57
3.01.01.01.01.04	Receita da Venda de Produtos de Fabricação Própria no Mercado Interno	280.651.528,36	130.456.680,90	356.550.578,64	460.933.558,68
3.01.01.01.01.05	Receita da Revenda de Mercadorias no Mercado Interno	81.028.819,09	62.471.638,71	112.132.580,15	131.202.756,80
3.01.01.01.01.06	Receita da Prestação de Serviços no Mercado Interno	2.013.057,43	33.719,02	881.294,81	2.331.622,81
3.01.01.01.01.98	Outras Receitas da Atividade Geral	13.305.649,44	12.810.548,38	13.158.829,52	12.367.358,92
3.01.01.01.02	DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	-89.358.418,16	-51.547.719,44	-119.480.621,13	-134.738.020,50
3.01.01.03	CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS	-293.375.614,35	-159.935.049,67	-358.608.285,59	-456.997.117,97
3.01.01.05	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS	27.950.744,41	15.642.022,97	19.372.996,23	58.723.938,71
3.01.01.07	DESPESAS OPERACIONAIS	-18.594.319,92	-17.631.044,68	-19.520.025,09	-129.716.697,78
3.01.01.09	OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS	-41.713.475,08	-8.982.312,55	-23.218.769,58	-18.253.998,25
3.01.01.11	OUTRAS RECEITAS, OUTRAS DESPESAS E RES.OPER. DESCONTINUADAS	-497.082,00	-1.760,46	-94,73	119.027,18
3.02	PROVISÃO PARA CSLL E IRPJ	-947.833,72	-807.253,11	1.230.211,67	-6.278.884,50

Data de Transmissão	Período de Apuração	Descrição (ECF, M350, e-Lacs)	Código	Histórico	Tipo de Lançamento	Valor (com sinal)
03/03/2022 15:34:05	1º Trimestre/2020	Lucro Antes da CSLL	2	—	Lucro	1.867.098,22
03/03/2022 15:34:05	1º Trimestre/2020	SOMA DAS ADIÇÕES (CSLL)	93	—	Adição	244.780.899,13
03/03/2022 15:34:05	1º Trimestre/2020	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	167.01	REVERSAO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA DIVISAO MOTORES	Exclusão	-53.597.765,60
03/03/2022 15:34:05	1º Trimestre/2020	SOMA DAS EXCLUSÕES (CSLL)	168	—	Exclusão	-289.271.010,53
03/03/2022 15:34:05	1º Trimestre/2020	BASE DE CÁLCULO ANTES DA COMPENSAÇÃO DE BC NEGATIVA DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO	169	—	Lucro	-42.623.013,18
03/03/2022 15:34:05	1º Trimestre/2020	BASE DE CÁLCULO ANTES DA COMPENSAÇÃO DE BC NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES	171	—	Lucro	-42.623.013,18
03/03/2022 15:34:05	1º Trimestre/2020	BASE DE CÁLCULO DA CSLL	175	—	Lucro	-42.623.013,18

25. Essas tabelas demonstram que MWM: 1) apurou o resultado líquido do período, antes do IRPJ e da CSLL nas ECF (L300, DRE), 2) escriturou a quantia obtida na ECF (Código 2, M350, e-Lacs), 3) acrescentou a esse valor as Adições e subtraiu as Exclusões (onde estavam contidas as receitas de exportação), de tal modo que, 4) a base de cálculo da CSLL tornou-se sempre (e crescentemente) negativa, sendo acumulada a cada período de apuração, até chegar, na ECF/2022, a um valor superior a R\$ 2,5 bilhões, como se verifica abaixo.

Registro M310 - Controle de Saldos das Contas Padrão da Parte B						
Código Padrão da parte B	1.003	Tipo	C		Contribuição Social	
Descrição	Base de Cálculo Negativa da CSLL - Atividade Geral					
Saldo Inicial	2.538.878.421,42	D/C	D		Débito	
Lançamentos da parte B com reflexo na parte A	0,00	D/C	C		Crédito	
Lançamentos entre contas da parte B	5.443.296,16	D/C	D		Débito	
Saldo Final	2.544.321.719,58	D/C	D		Débito	

26. À fl. 1.363, encontra-se uma tabela que consolida todos os resultados antes referidos.

ECF/Registro	Ano-calendário	Data de Transmissão	Período de Apuração	Descrição	Código	Tipo de Lançamento	Valor (com sinal)
M350	2019	10/03/2022 12:31:24	Anual (2019)	BASE DE CÁLCULO DA CSLL	175	Lucro	-204.387.721,89
M350	2020	03/03/2022 15:34:05	1º Trimestre/2020	BASE DE CÁLCULO DA CSLL	175	Lucro	-42.623.013,18
M350	2020	03/03/2022 15:34:05	2º Trimestre/2020	BASE DE CÁLCULO DA CSLL	175	Lucro	-21.977.521,48
M350	2020	03/03/2022 15:34:05	3º Trimestre/2020	BASE DE CÁLCULO DA CSLL	175	Lucro	-28.406.485,33
M350	2020	03/03/2022 15:34:05	4º Trimestre/2020	BASE DE CÁLCULO DA CSLL	175	Lucro	-19.195.472,86
M350	2021	30/08/2022 15:13:32	1º Trimestre/2021	BASE DE CÁLCULO DA CSLL	175	Lucro	-22.764.685,66
M350	2021	30/08/2022 15:13:32	2º Trimestre/2021	BASE DE CÁLCULO DA CSLL	175	Lucro	-28.863.950,86
M350	2021	30/08/2022 15:13:32	3º Trimestre/2021	BASE DE CÁLCULO DA CSLL	175	Lucro	-33.877.793,37
M350	2021	30/08/2022 15:13:32	4º Trimestre/2021	BASE DE CÁLCULO DA CSLL	175	Lucro	-3.883.433,38
M350	2022	06/12/2023 15:58:02	1º Trimestre/2022	BASE DE CÁLCULO DA CSLL	175	Lucro	-11.000.045,90
M350	2022	06/12/2023 15:58:02	2º Trimestre/2022	BASE DE CÁLCULO DA CSLL	175	Lucro	-8.207.566,04
M350	2022	06/12/2023 15:58:02	3º Trimestre/2022	BASE DE CÁLCULO DA CSLL	175	Lucro	-6.473.391,50
M350	2022	06/12/2023 15:58:02	4º Trimestre/2022	BASE DE CÁLCULO DA CSLL	175	Lucro	-5.443.298,16

27. Tendo em vista a insuficiência das informações prestadas durante a Ação Fiscal, a Fiscalização, com base nos valores de receitas escriturados no demonstrativo da base de cálculo da CSLL (ECF, Registro M350 – e-Lacs, Código 167.01), julgou indevidas as exclusões mencionadas e recompôs a base de cálculo da contribuição nos moldes consolidados, cf. indicado na tabela à fl. 1.364 reproduzida abaixo.

ECF Registro	Ano-calendário	Data de Transmissão	Período de Apuração	Código	Histórico	Tipo de Lançamento	Valor (com sinal)
M350	2019	10/03/2022 12:31:24	Anual (2019)	167.01	RECEITA DE EXPORTACAO/REVERSAO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA DIV MOTORES	Exclusão	-240.157.772,65
M350	2020	03/03/2022 15:34:05	1º Trimestre/2020	167.01	REVERSAO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA DIVISAO MOTORES	Exclusão	-53.597.765,60
M350	2020	03/03/2022 15:34:05	2º Trimestre/2020	167.01	REVERSAO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA DIVISAO MOTORES	Exclusão	-22.247.458,97
M350	2020	03/03/2022 15:34:05	3º Trimestre/2020	167.01	REVERSAO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA DIVISAO MOTORES	Exclusão	-20.848.993,45
M350	2020	03/03/2022 15:34:05	4º Trimestre/2020	167.01	REVERSAO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA DIVISAO MOTORES	Exclusão	-53.200.984,86
M350	2021	30/08/2022 15:13:32	1º Trimestre/2021	167.01	RECEITA DE EXPORTACAO	Exclusão	-70.542.913,36
M350	2021	30/08/2022 15:13:32	2º Trimestre/2021	167.01	RECEITA DE EXPORTACAO	Exclusão	-81.913.322,95
M350	2021	30/08/2022 15:13:32	3º Trimestre/2021	167.01	RECEITA DE EXPORTACAO	Exclusão	-102.167.627,66
M350	2021	30/08/2022 15:13:32	4º Trimestre/2021	167.01	RECEITA DE EXPORTACAO	Exclusão	-87.713.345,93
M350	2022	06/12/2023 15:58:02	1º Trimestre/2022	167.01	RECEITA DE EXPORTACAO	Exclusão	-94.160.122,95
M350	2022	06/12/2023 15:58:02	2º Trimestre/2022	167.01	RECEITA DE EXPORTACAO	Exclusão	-85.208.805,23
M350	2022	06/12/2023 15:58:02	3º Trimestre/2022	167.01	RECEITA DE EXPORTACAO	Exclusão	-99.959.279,18
M350	2022	06/12/2023 15:58:02	4º Trimestre/2022	167.01	RECEITA DE EXPORTACAO	Exclusão	-90.470.829,93

28. Foram esses os valores empregados para constituir os créditos tributários em tela.

Multa Isolada: Falta de recolhimento da CSLL sobre a base estimada

29. No ano-calendário de 2019, a contribuinte optou pela tributação segundo a sistemática do lucro real com recolhimentos por estimativa. As alterações promovidas pela na base de cálculo da CSLL antes mencionadas, implicou a ocorrência de estimativas não recolhidas, atraindo a incidência da multa isolada de 50% por falta de recolhimento dessas estimativas, nos termos do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, cf. tabela retirada da fl. 1.280 do feito.

MULTA ISOLADA PELA FALTA DE PAGAMENTO DA CSLL MENSAL POR ESTIMATIVA (Art. 44, II, da Lei nº 9.430 de 1996)**AC 2019:**

Descrição	Janeiro	Julho	Agosto	Outubro	Dezembro
Base de Cálculo da CSLL declarada na ECF (Código 171)	-23.577.096,04	-134.491.312,27	-150.377.333,55	-182.472.336,00	-204.387.721,89
(+) Exclusões Indevidas - Receitas Exportação	34.071.972,13	157.206.324,19	181.283.117,02	217.904.605,56	240.157.772,65
(=) BC do CSLL ajustada	10.494.876,09	22.715.011,92	30.905.783,47	35.432.269,56	35.770.050,76
(-) Copensação BC Negativa CSLL Períodos Anteriores	3.148.462,83	6.814.503,58	9.271.735,04	10.629.680,87	10.731.015,23
(=) BC da CSLL apurada na fiscalização	7.346.413,26	15.900.508,34	21.634.048,43	24.802.588,69	25.039.035,53
(+) CSLL apurada na Fiscalização	661.177,19	1.431.045,75	1.947.064,36	2.232.232,98	2.253.513,20
(-) CSLL Devida em meses anteriores	-	-	1.431.045,75	-	-
(=) CSLL devida no mês	661.177,19	1.431.045,75	516.018,61	2.232.232,98	2.253.513,20
(-) Pagamento efetuado	-	-	-	-	-
(=) Falta de pagamento	661.177,19	1.431.045,75	516.018,61	2.232.232,98	2.253.513,20
Multa 50%	330.588,60	715.522,88	258.009,30	1.116.116,49	1.126.756,60

Multa por apresentação da ECF com informações inexatas, incorretas ou omitidas

30. Finalmente, foi aplicada a multa isolada de 3% sobre os valores omitidos, inexatos ou incorretos na ECF conforme prescrito no art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em face de haver expirado in albis o prazo assinado pela Autoridade Fiscal a quo para o sujeito passivo retificar sua escrita fiscal, cf. indicado na tabela à fl. 1.369.

Ciência dos lançamentos

31. A contribuinte foi devidamente cientificada em 29/02/2024, cf. documento à fl.

1.373, e apresentou impugnação em 28/03/2024, cf. documento à fl. 1.378, que foi juntada às fls. 1.380-1.442 deste feito.

Impugnação

32. A peça consiste em uma impugnação parcial contra os lançamentos em tela.

33. A impugnante, depois de fazer um resumo dos fatos, sustenta que a Autoridade Fiscal aplicou indevidamente ao caso o Tema 885/STF, que resolveu uma questão em regime de repercussão geral em 18/08/2010, aproximadamente 4 anos antes de ser proferida a decisão favorável no MS, que transitou em julgado em 11/02/2014.

34. Não levou em conta, assim, o fato de que o resultado estatuído pela Corte Suprema admitiu a interrupção do efeito de coisas julgadas já existentes. Em seguida, afirma:

8. Apesar de entender que o Tema 885/STF é inaplicável ao presente caso e que a coisa julgada obtida no Mandado de Segurança permanece hígida, já que foi formada depois do julgamento do Tema 8/STF, a Impugnante optou por incluir parte do lançamento relativo ao Auto de Infração de CSLL no Programa de autorregularização incentivada de tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, instituído pela Lei nº 14.740/2023 e regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 2.168/2023("Programa de Autorregularização"), conforme recibo anexo (Doc. 01)

35. A autorregularização, continua, é objeto do Processo Administrativo nº 13031.211607/2024-83, cujos valores estão indicados na tabela à fl. 1.384 reproduzida abaixo, que coincidem com os descritos no Auto de Infração em tela.

Tributo	Período	Principal	Multa de Ofício*	Juros*
CSLL	2019	2.253.513,19	1.690.134,89	736.898,81
CSLL	03/2020	691.409,40	518.557,05	219.799,04
CSLL	06/2020	17.006,06	12.754,54	5.297,38
CSLL	12/2020	2.142.347,25	1.606.760,43	647.203,10
CSLL	03/2021	3.010.028,34	2.257.521,25	893.075,40
CSLL	06/2021	3.342.110,44	2.506.582,83	960.188,32
CSLL	09/2021	4.302.259,56	3.226.694,67	1.177.528,44
CSLL	12/2021	5.281.284,49	3.960.963,36	1.335.108,71
CSLL	03/2022	5.239.084,85	3.929.313,63	1.192.415,71
CSLL	06/2022	4.851.078,06	3.638.308,54	954.692,16
CSLL	09/2022	5.889.610,92	4.417.208,19	967.074,11
CSLL	12/2022	5.356.734,50	4.017.550,87	704.946,26

* Não contemplados os benefícios aos quais a Impugnante faz jus no âmbito do Programa

36. Em relação a esses valores, a impugnante aduz que “apesar de discordar o mérito de sua cobrança, (...) por questões de conveniência e oportunidade, deixa de apresentar Impugnação”. Passa, então, a contestar a exação nos seguintes termos:

12. (...) não se conforma com (i) a cobrança da multa isolada de 50% por suposta ausência de recolhimento de valores devidos por estimativa, exigida concomitantemente com a multa de ofício de 75% sobre os valores de CSLL não recolhidos; nem, tampouco, com (ii) a cobrança de multa regulamentar de 3% sobre os valores supostamente equivocados lançados em suas declarações.

37. Questiona, em primeiro lugar, a própria necessidade da autuação, tendo em vista que a Autoridade Lançadora foi comunicada, durante o procedimento fiscal, de sua adesão ao referido programa de autorregularização dos débitos de CSLL “supostamente incidente sobre as suas receitas de exportação”.

38. Alega que a Fiscalização não apontou qualquer erro ou omissão em sua escrita fiscal, tendo em vista que, a Intimação Fiscal de 05/02/2024, às fls. 1.153-1.156, afirma, in verbis:

“Caso o contribuinte verifique incorreções ou omissões em suas ECF, transmitir ao SPED a ECF retificadora, com todas as operações que influenciem a composição da base de cálculo e o valor devido do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)”.

39. Não lhe foi determinado, portanto, que corrigisse a ECF, mas sugerido – genericamente – que a retificasse, caso entendesse existir algum equívoco. Sustenta, então, que sua escrita fiscal indica com exatidão suas receitas, despesas

e tributos apurados e confessados nas respectivas DCTF, estando corretos os valores de CSLL apurados nos exercícios fiscalizados, posto que entendia fazer jus às exclusões das receitas de exportação.

40. Sienta que o Programa de Autorregularização criado pela Lei nº 14.740, de 2023, ao qual aderiu de boa-fé, visou evitar o contencioso administrativo, o que torna os Autos de Infração em tela desnecessários e contrários aos princípios da eficiência, da finalidade e do interesse público, aos quais a Administração Pública está vinculada, com a agravante de que a constituição de ofício dos créditos tributários em exame impede que impugnante retifique suas declarações sem correr o risco de exações em duplicidade.

41. Nesses termos, entende que:

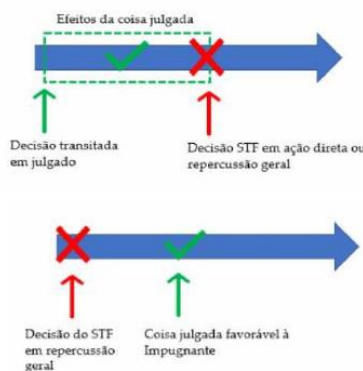
30. (...) considerando que os valores cobrados a título de CSLL foram incluídos no Programa de Autorregularização, com a exclusão de 100% dos juros de mora e da multa de ofício (cf. art. 1º e 3º da Lei nº 14.740/2023), requer-se o desmembramento dos débitos decorrentes do auto de infração de CSLL com o seu posterior cancelamento.

31. Devem, por outro lado, ser inteiramente cancelados os lançamentos de multa isolada e multa regulamentar de 3%, eis que efetuados em absoluto arrepio aos princípios da boa-fé, da eficiência e da finalidade dos atos administrativos e ao arrepio da Lei nº 14.740/2023.

Impossibilidade de Aplicação do Tema 885/STF

42. Argumenta então que as multas cobradas dependem da aplicação do Tema 885/STF, por parte da Autoridade Fiscal, que entendeu não ser facultado à impugnante excluir receitas de exportação da base de cálculo da CSLL, tendo em vista que os efeitos da decisão transitada em julgado de 11/02/2014 teriam sido interrompidos em 18/08/2010, quando do julgamento do Tema 8/STF.

43. Insiste então que Tema 885/STF não pode ser o fundamento para a exigência das multas impugnadas; para esclarecer esse entendimento, elabora dois diagramas, reproduzidos abaixo: o primeiro sobre a solução adotada em caráter geral pelo STF e o segundo retratando o caso concreto.



44. O Tema 885/STF, argumenta, requer a existência de uma decisão judicial transitada em julgado anterior ao entendimento contrário proferido em sede de repercussão geral, entretanto, a coisa julgada em exame, argumenta, foi formada depois do posicionamento do STF, o que impede a interrupção de seus efeitos.

45. Alega que, de fato, os Autos de Infração atacados pretendem desconstituir o writ transitado em julgado e não simplesmente interromper os seus efeitos, o que só poderia ser obtido legitimamente por meio de uma ação rescisória, como pretendeu, sem sucesso, a Fazenda.

46. Afirma que impetrou o MS em 26/07/2007, com o propósito de afastar as receitas de exportação da base de cálculo da CSLL3 e a incidência da CPMF sobre essas operações. Eis que a 1ª Turma do TRF4, em 18/06/2008 (publicado em 09/07/2008) deu provimento à apelação para que fosse “afastada a incidência de CPMF e da CSLL sobre as receitas provenientes de exportação, na forma do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal” e, posteriormente, em 28/04/2010, deu provimento a embargos de declaração opostos pela impugnante, para reconhecer o prazo prescricional decenal para repetição do indébito.

47. A União interpôs Recurso Extraordinário – RE em 22/06/2010, que foi sobrestado em 07/10/2010, em função do RE nº 566.2594, cujo deslinde levou ao retorno do feito ao TRF4 em 18/01/2011, para que exercesse juízo de retratação e aplicasse ao caso o entendimento firmado pelo STF.

48. Como resultado, o TRF4, em 16/03/2011, negou provimento à apelação estatuinto que as receitas de exportação deveriam ser incluídas na base de cálculo da CSLL e da CPMF. Seguiu-se recurso da Impugnante contra a parte do acórdão que havia exercido o juízo de retratação sobre a CSLL e este veio a ser provido em 11/12/2013, limitando a retratação à decisão sobre a CPMF.

49. Como resultado:

50. Em 11.02.2014 a decisão final de mérito transitou em julgado, assegurando a exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da CSLL devida pela Impugnante, assegurando, ainda, a compensação dos valores recolhidos indevidamente a esse título nos 10 anos anteriores ao ajuizamento do feito.

50. Aduz que o Tema 8/STF5, publicado em 18/08/2010, concluiu pela incidência da CSLL sobre o lucro decorrente das exportações; entretanto, em 11/12/2013, o TRF4 afastou sua aplicação ao caso concreto, porque o recurso extraordinário oposto pela União contra a decisão recorrida não questionou especificamente esse ponto.

51. Adiante, a Ação Rescisória nº 5036284-06.2019.4.04.0000, oposta em 04/02/2016 pela União contra essa decisão desfavorável à contribuinte, foi julgada parcialmente procedente, tão-somente no que tange à prescrição quinquenal para a repetição de indébitos. À fl. 1.395, a impugnante junta um diagrama com o histórico do imbrólio judicial, reproduzido abaixo.

52. O trânsito em julgado das decisões favoráveis à impugnante, portanto, não ocorreu em 2010, como entendeu a Autoridade Lançadora, porque ainda em 16/03/2011 o TRF proferiu uma decisão rejeitando a apelação da MWM e, em dezembro de 2013, o tribunal deu provimento a embargos de declaração afastando, como visto, a aplicação do Tema 8/STF ao caso concreto.



53. A referência por parte da Autoridade Fiscal ao RE 564.413, julgado pela sistemática da repercussão geral em 12/08/2010, é impertinente, porque o Tema 885/STF estabelece que a data de publicação da ata de julgamento do mérito consiste no marco temporal para a interrupção dos efeitos da decisão transitada em julgado; entender de forma distinta afastaria a aplicação do próprio Tema 885/STF – que ainda não transitou em julgado, como se depreende do andamento processual constante no sítio eletrônico do STF, reproduzido à fl. 2.704 e ss. deste feito.

54. Sobre o tema traz ao conhecimento notável jurisprudência.

55. Afastada, assim, a aplicação do Tema 885/STF – fundamento de cobrança das multas regulamentar e isolada – imperioso é afastar igualmente as sanções, conclui.

MS – Ausência de questões constitucionais 56. Acrescenta que o MS “não teve por objeto a declaração de constitucionalidade de qualquer tributo”, mas o direito de usufruir de imunidade prevista no art. 149, §2º, I, da Constituição de 1988, e o acórdão proferido pelo TRF4 reconheceu que as receitas de exportação estavam albergadas pela imunidade prevista no referido dispositivo constitucional.

57. Desse modo, conclui:

81. (...) o presente caso não está dentre a hipótese tratadas pelo Tema 885 do STF, que somente permite limitar os efeitos das coisas julgadas que declarem a (in)constitucionalidade do tributo, quando há manifestação do STF posterior em sentido contrário ao decidido, sendo inaplicável ao caso.

Distinção entre o objeto da decisão transitada em julgado no MS e o Tema 8/STF 58. Havendo assentado que o objeto do MS era o direito líquido e certo de ver excluídas da base de cálculo da CSLL as receitas de exportação e não havendo dúvida de que esse pleito foi atendido por decisão transitada em julgado, a impugnante passa a tratar do Tema 8/STF, segundo o qual a CSLL incide sobre o

lucro decorrente das exportações, não sendo afetada pela imunidade prevista no artigo 149, §2º, I, da Constituição de 1988.

59. Apesar da oposição entre a tese fixada no Tema 8/STF e a decisão tomada pelo TRF4 no MS, aproveitar o seu conteúdo por meio do Tema 885/STF, repete, consiste em uma manifestação de “inconformismo da Fazenda Pública com o resultado do Mandado de Segurança, pretendendo desconstituir aquele julgado, mesmo após tal desconstituição já ter sido rejeitada pelo Poder Judiciário”.

60. Repisa que “a real pretensão da Fiscalização só pode mesmo ser desconstituir a decisão transitada em julgado no writ e não cessar os seus efeitos, eis que, como visto, a tese defendida pela Fiscalização levaria à total ausência de efeitos da coisa julgada em questão”, o que somente seria possível pela via já esgotada da ação rescisória.

61. Em seguida argumenta:

90. O que se depreende é que a Fiscalização viu com o julgamento do Tema 885 a oportunidade de confundir estes doutos julgadores e camuflar a sua intenção de desconstituir ou ao menos limitar o quanto firmado no Mandado de Segurança.

Pretensão esta que já foi analisada pelo Poder Judiciário e expressamente afastada.

62. O Tema 885/STF não poderia, pois, ser aplicado de modo retroativo para penalizar a Impugnante, tendo em vista que a decisão favorável no MS transitou em julgado em 2014 – fato admitido pela própria Fazenda, por exemplo, ao ajuizar a mencionada ação rescisória em 2016 –; lançar tributos com base nesse fundamento, reitera, configura nova tentativa, em 2024 de aplicar retroativamente o Tema 885/STF, contrariando os princípios da segurança jurídica e da devida confiança dos contribuintes.

63. Invoca igualmente o art. 146 do CTN, o art. 24 da LINDB e o brocardo “venire contra factum proprium” como fundamentos que impedem a mudança arbitrária de interpretação para assegurar que novos critérios jurídicos só venham a ser aplicados em eventos futuros, cf.

determina o art. 100 do CTN. A ação rescisória proposta pela Fazenda, insiste, reconheceu a existência de decisão favorável à impugnante, o que torna contraditória a tentativa de contorná-la agora em sede de Ação Fiscal.

64. A mudança retroativa de critério jurídico pela Administração Pública, conclui, violaria o Estado Democrático de Direito e comprometeria a previsibilidade nas relações tributárias. Em seu favor, neste quesito, traz ao conhecimento notáveis doutrina e jurisprudência favoráveis a seu entendimento.

Impossibilidade de cumulação de penalidades. Efeito confiscatório. Bis in idem.

65. A exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da CSLL, continua, implicou, a um só tempo, a cobrança cumulativa de: i) multa de ofício (75%), ii)

multa isolada (50%) e iii) multa regulamentar (3%) sobre as receitas não submetidas à tributação.

66. A cobrança cumulativa de tais multas teria, no entender da impugnante, efeito confiscatório e configuraria bis in idem vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro e por ampla jurisprudência trazida ao conhecimento.

67. Defende que se aplique ao caso o princípio da consunção nos seguintes termos:

124. O entendimento firmado pelo STJ sobre a impossibilidade de concomitância da multa isolada de 50% e da multa de ofício de 75% baseia-se, fundamentalmente, no princípio da consunção, segundo o qual, nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade 125. Ao observar este princípio, algumas turmas do CARF vêm entendendo que, no máximo, a multa isolada poderia ser mantida no montante em que sua base de cálculo não coincidissem com a base de cálculo da multa de ofício.

68. Sustenta então que a multa isolada por suposta falta de recolhimento de estimativas mensais da CSLL deve ser cancelada, sob pena de incorrer em bis in idem ou, ao menos, em razão de afronta ao princípio consunção, conforme vem sendo decidido pelo CARF, refere a Sumula 105 desse órgão, e pelo STJ. O mesmo entendimento, arremata, deve ser aplicado à multa regulamentar.

69. Em seguida, aduz, um argumento adicional:

(...) o fato de a Impugnante ter aderido ao Programa de Autorregularização não tem o condão de afastar os argumentos aqui expostos. A opção do contribuinte em quitar os débitos de CSLL, com a anistia da multa de ofício, não afasta o fato de que os autos foram lavrados com a concomitância de multas, o que é vedado pela jurisprudência pátria. O erro cometido pela Fiscalização não pode ser relevado e afastado por uma ação do contribuinte.

Multa regulamentar – necessária subsunção dos fatos à norma tributária penal

70. A imposição da multa regulamentar decorreu da glosa da exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da CSLL, que resultou no lançamento de ofício da contribuição; alega que esse fato não pode ensejar a aplicação da multa regulamentar prevista no art. 8º-A, II, do Decreto nº 1.598, de 1977, mas tão-somente a sanção prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996.

71. Argumenta que referido art. 8º-A, II, do Decreto nº 1.598, de 1977, somente autoriza a imposição da multa ao sujeito passivo que praticar as condutas nele descritas, vale dizer, prestar informação incorreta ou inexata ou omitir-se de prestar informação; não é o caso em tela, no qual o que se verifica é divergência de critério entre o sujeito passivo e o Fisco.

72. Em seu favor, menciona jurisprudência do CARF sobre o tema.

73. A multa prevista no dispositivo, acrescenta, tem por objetivo sancionar o ato doloso de apresentar informações que não reflitam a realidade; nos casos de apuração incorreta, a multa prevista na legislação é a do art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, que contempla no tipo a “declaração inexata”.

74. Argumenta então:

136. Admitir a aplicação da multa regulamentar sempre que houver divergência na interpretação do direito aplicável à apuração dos tributos federais significaria admitir a aplicação da multa regulamentar em questão como um complemento à multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

(...)

139. Assim, para a imposição da multa regulamentar não basta que a fiscalização demonstre que no seu entendimento o contribuinte deveria ter adotado outra postura na apuração dos tributos, mas sim que as informações prestadas pelo contribuinte não convergem com a realidade da própria postura adotada por este. Entender de forma diversa, seria permitir que toda autuação fiscal fosse acompanhada da multa regulamentar, o que por certo não foi a intenção do legislador, não encontrando amparo legal.

75. Repisa que não foram apresentadas informações incorretas ou inexatas, tampouco deixou de prestar informações na sua escrita fiscal eletrônica, limitando-se a apurar a CSLL conforme estava autorizada a fazê-lo por decisão judicial transitada em julgado.

76. Com efeito, o próprio TDF reconhece que a impugnante discriminou as receitas de exportação que excluiu da base de cálculo da contribuição, não subsistindo, assim, quaisquer das hipóteses legais que permitiriam a aplicação da multa regulamentar prevista no art. 8º-A, II, do Decreto nº 1.598, de 1977, haja vista que as ECF apresentada em 2022 e em 2023 estavam:

(i) corretas, já que amparada em decisão judicial transita em julgado;

(ii) exatas, já que refletiam a apuração realizada pela Impugnante;

(iii) claras, já que a Impugnante não omitiu que as receitas de exportação foram excluídas da base de cálculo da CSLL.

77. Invoca, então, o art. 112 do CTN que ordena à Administração Tributária a aplicação da norma mais favorável ao contribuinte em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às suas circunstâncias materiais, à extensão de seus efeitos, à punibilidade, à natureza ou à graduação da penalidade aplicável. Dada a ausência de subsunção dos fatos à norma penal tributária, não se justifica a multa regulamentar aplicada, conclui.

Ausência de intimação para corrigir a ECF

78. A multa regulamentar tampouco poderia ser mantida, porque a Fiscalização não se desincumbiu da obrigação legal de intimar previamente o sujeito passivo a corrigir eventuais inexatidões, incorreções ou omissões na ECF, nos termos do art. 8º-A, §3º, II do Decreto-Lei nº 1.598, de 19776, de modo a permitir a redução da penalidade.

79. Alega que recebeu uma intimação genérica e imprecisa, que não indicava o erro específico ou concedia prazo para correção, limitando-se a solicitar esclarecimentos sobre a ECF, o que torna irregular a aplicação da sanção.

80. Arrematando o quesito, requer:

168. Subsidiariamente, se não for afastada a multa aplicada, ao menos essa deve ser reduzida em 50% a fim de que o contribuinte não tenha prejudicado o seu direito garantido pela legislação ante à ausência de cumprimento do dever legal por parte da Autoridade Fiscal.

Ausência de motivação – art. 142 do CTN

81. Volta então a discutir os Autos de Infração alegando que carecem de motivação e, assim, afrontam ao art. 142 do CTN e à garantia da ampla defesa, tendo em vista que a Fiscalização se limitou a declarar indevida a exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da CSLL, sem demonstrar qual teria sido o equívoco cometido, não explicitando, pois, a ocorrência do fato gerador do tributo.

82. Afirma que o lançamento tributário deve identificar precisamente a matéria tributável, calcular o valor devido e indicar as penalidades eventualmente aplicáveis com uma fundamentação objetiva, sem a qual o sujeito passivo vê-se impossibilitado de exercer sua defesa; a ausência de motivação viola, assim, o devido processo legal.

83. O ônus da prova do cometimento de infração, continua, cabe à Administração Tributária, nos termos do art. 373 do CPC, aplicado subsidiariamente à seara tributária, sustenta, baseado em remansosa jurisprudência, que a presunção de legitimidade do lançamento tributário não afasta a demonstração clara do fato gerador.

84. A Impugnante não teve condições, portanto, de apresentar uma defesa adequada, sofrendo grave prejuízo, em virtude das mencionadas violações aos princípios e garantias constitucionais e igualmente aos princípios da legalidade, proporcionalidade e razoabilidade administrativos estatuídos no art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999.

85. Requer, com base nesses argumentos, a anulação dos Autos de Infração.

Multas com efeito confiscatório

86. A impugnação se insurge contra o fato de que as multas aplicadas ultrapassam 155% do valor da CSLL devida, totalizando aproximadamente R\$ 66 milhões, em

violação ao princípio do não confisco e o art. 14 da Lei nº 14.689, de 2023, que limita as sanções a 100% do tributo.

Multa 75%: R\$ 31.782.350,25
Multa isolada 50%: R\$ 1.126.756,60
Multa regulamentar: R\$ 33.065.676,69
Total das Multas: = R\$ 65.974.783,54
Multas = 155,69% do valor da CSLL

87. Sustenta que:

194. É completamente desproporcional exigir-se multas correspondentes a 3,4 vezes o tributo que supostamente deveria ter sido recolhido, simplesmente pelo fato de a Impugnante ter excluído as receitas de exportação da base de cálculo da CSLL. E pior: quando tal exclusão se deu com fundamento em decisão judicial transitada em julgado que assim o determinava.

88. O desrespeito à proporcionalidade fica ainda mais evidente, aduz, ao se comparar o caso com a situação de contribuintes que não entregam a ECF, para os quais existe um limite de R\$ 5 milhões de multa, previsto no Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 (art. 8º-A, §1º, II). Permitir multas por supostos erros na declaração superiores a esse limite contraria o art. 108 do CTN.

89. Refere, por fim, o Tema 487/STF, que reconhece o efeito confiscatório das multas excessivas.

Petitório

90. Em face dos argumentos expostos, requer:

(...) que seja dado provimento integral à presente defesa, para declarar a improcedência dos lançamentos fiscais relativos à multa isolada de 50% e à multa regulamentar objeto do processo administrativo em referência, sendo inteiramente cancelados os valores cobrados.

91. Subsidiariamente, caso seja mantida a multa regulamentar, pleiteia que essa seja reduzida em 50% e que fique limitada ao percentual de 20% da CSLL ou ainda ao teto de R\$ 5.000.000,00 previsto no art. 8º-A do Decreto Lei nº 1.598, de 1977. Finalmente, ainda em caráter subsidiário, pretende limitar a soma das multas aplicadas ao valor da CSLL lançada.

92. Eis que em 01/04/2024, a impugnante peticionou – às fls. 3.135-3.136 – o desmembramento dos débitos, apartando a exigência da contribuição e a das multas isolada e regulamentar. Posteriormente, em 29/08/2024, peticionou, às fls. 3.145-3.147, a aplicação das teses fixadas pelo STF nos Temas 881 e 885 de Repercussão Geral.

93. É o que importa relatar.

Por sua vez, a 1ª Turma da DRJ09 julgou improcedente a impugnação e o crédito tributário mantido, cuja decisão restou assim ementada:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2019, 2020, 2021, 2022, 2023

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improfícuos para conformar este Acórdão os julgados administrativos trazidos ao conhecimento pelo sujeito passivo, pois tais decisões ainda que tenham sido proferidas por órgãos de jurisdição administrativa, não contam com a eficácia normativa estatuída em lei, exigida pelo art. 100, II, do Código Tributário Nacional - CTN.

JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL. EFEITOS.

A extensão dos efeitos da jurisprudência judicial no âmbito da Secretaria da Receita Federal possui como pressuposto sua previsão do Decreto nº 70.235/1972, que elenca as hipóteses de afastamento das normas legais vigentes.

Não estando enquadradas nesta hipótese, as sentenças judiciais só produzem efeitos para as partes entre as quais são dadas, não beneficiando nem prejudicando terceiros.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2019, 2020, 2021, 2022, 2023

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. NÃO ACOLHIMENTO.

Somente ensejam a nulidade os atos ou termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos ou decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, inexistentes no caso concreto.

SEDE ADMINISTRATIVA. MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS. DEFINITIVIDADE.

Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, que rege o Processo Administrativo Fiscal, as matérias não impugnadas, como é o caso lançamento da CSLL neste feito, tornam-se definitivas em sede administrativa.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2019, 2020, 2021, 2022, 2023

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. POSSIBILIDADE.

A multa de ofício incide sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, enquanto a multa isolada, sobre insuficiência de recolhimento de estimativas apuradas conforme balancetes mensais; dado que suas bases de cálculo são distintas, não procede a alegação de

bis in idem, ficando a contribuinte sujeita ao lançamento de ambas as penalidades.

A Súmula CARF nº 105 não se aplica a fatos geradores ocorridos a partir da nova redação promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dado pela Lei nº 11.488, de 2007.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Discordando da decisão, a Recorrente apresentou recurso voluntário reproduzindo os argumentos veiculados em sede de impugnação, alegando, em síntese que:

“(…)

DOS FATOS

4. Conforme se depreende do Relatório Fiscal (“RF”), o cerne da autuação consiste na aplicação do entendimento firmado no Tema 885 do Supremo Tribunal Federal (“STF”), segundo o qual “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 noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo”.

5. De acordo com a Autoridade Fiscal, apesar de a Recorrente possuir decisão judicial transitada em julgado em 11.02.2014 no Mandado de Segurança nº 2007.71.07.004647-4/RS (“Mandado de Segurança”) que lhe assegurava o direito de excluir as receitas de exportação da base de cálculo da CSLL, aquela decisão teria parado de produzir efeitos em razão do julgamento do Tema 8/STF, ocorrido em 18.08.2010, que decidiu pela incidência da CSLL sobre o lucro decorrente das exportações.

6. Apesar de entender que o Tema 885/STF é inaplicável ao presente caso e que a coisa julgada obtida no Mandado de Segurança permanece hígida, já que foi formada depois do julgamento do Tema 8/STF, a Recorrente optou por incluir parte do lançamento relativo ao Auto de Infração de CSLL no Programa de autorregularização incentivada de tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, instituído pela Lei nº 14.740/2023 e regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 2.168/2023 (“Programa de Autorregularização”) (Doc. 01 da impugnação). Os referidos débitos de CSLL e a respectiva multa de ofício e juros de mora são controlados por meio do Processo Administrativo nº 13031.211607/2024-83.

7. Em relação às multas regulamentar e isolada, a Recorrente apresentou a impugnação de fls. 1.380/1.442, demonstrando, em resumo, que o Tema 885 não era aplicável, pois, para a sua aplicação, seria necessário que a decisão transitada em julgado no Mandado de Segurança fosse anterior ao julgamento do Tema 8, o que não é a hipótese. Deste modo, inexistiriam as seguintes infrações imputadas

pela Autoridade Fiscal: (i) falta de recolhimento das estimativas mensais, justificando a cobrança de multa isolada de 50%, com base no art. 44, II, da Lei 9430/96; e, (ii) preenchimento equivocado da ECF, atraindo a aplicação de multa de regulamentar de 3%, com base no art. 8º-A, inciso II, do Decreto nº 1.598/77.

8. Na sequência, a Recorrente apresentou a petição de fls. 3.145/3.147 informando que o STF, ao julgar os embargos de declaração apresentados nos autos do Tema 885, expressamente determinou que, quando da aplicação deste Tema, as multas tributárias de qualquer natureza deveriam ser afastadas para os fatos geradores pretéritos:

“Embargos de declaração da parte parcialmente acolhidos 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.”

9. Assim, caso se entenda aplicável à hipótese o Tema 885, para considerar sem efeitos a decisão transitada em julgado a favor da Recorrente que lhe assegurava o direito de excluir as receitas de exportação da base de cálculo da CSLL, não seriam devidas multas em decorrência da observância da coisa julgada pela Recorrente até 13.02.2023.

10. A despeito das razões expostas em sua impugnação e do entendimento vinculante consubstanciado no julgamento dos embargos de declaração apresentados no Tema 885, a C. DRJ09 julgou improcedente a impugnação apresentada, ignorando a necessidade de cancelamento das multas em observância à orientação vinculante do STF.

11. Como se passa a demonstrar, as multas cobradas no presente caso são indevidas, de modo que a r. decisão proferida merece reforma, para que sejam inteiramente cancelados os lançamentos ora combatidos.

12. Conforme se depreende da autuação fiscal, o cerne dos três lançamentos efetuados decorreu da aplicação do Tema 885. A Autoridade Fiscal afirmou que a Recorrente não poderia ter excluído as receitas de exportação da base de cálculo da CSLL, pois os efeitos da decisão transitada em julgado em 11.02.2014 teriam sido interrompidos em 18.08.2010, quando do julgamento do Tema 8/STF. Com base nessa alegação, concluiu-se que (i) a suas ECFs referente aos anos autuados foram entregues com informações incorretas/omissas, já que indicaram a exclusão das receitas de exportação; (ii) não foram recolhidas as estimativas sobre as receitas de exportação excluídas da base de cálculo da CSLL; e, (iii) houve o pagamento a menor de CSLL em razão da exclusão das receitas de exportação.

13. Deste modo, a análise da aplicabilidade ou não deste Tema ao presente caso é ponto nodal para verificar se houve ou não as infrações imputadas. Isso porque, se for entendido que este Tema não é aplicável, hipótese que a Recorrente de

fato acredita e tem defendido desde a sua impugnação, confirmar-se-á que inexistem as infrações aqui imputadas.

14. Por outro lado, caso se entenda que o Tema 885 é aplicável (hipótese defendida pela Fiscalização), o que a Recorrente admite apenas para fins de argumentação, fato é que também nesta hipótese devem ser canceladas as multas impostas, em razão do entendimento vinculante firmado no julgamento dos embargos de declaração ocorrido no referido Tema.

15. A despeito da clareza das hipóteses trazidas acima, a DRJ09 optou por uma via inédita. Não analisar a aplicação do Tema 885 e tampouco a decisão proferida nos seus embargos de declaração, mas manter as multas aplicadas, entendendo que teria caído por terra os argumentos quanto à inaplicabilidade do Tema 885(?!), já que a Recorrente aderiu ao parcelamento quanto aos débitos de CSLL.

16. Considerando o total descabimento do entendimento da DRJ, a Recorrente demonstrará abaixo a necessidade de reforma do Acórdão nº 109-023.379. Para tanto, primeiramente, será demonstrada a necessidade de cancelamento das multas em razão da aplicação da decisão proferida no julgamento dos embargos de declaração do Tema 885. Na sequência, caso se entenda pela não aplicação deste Tema, a Recorrente comprovará que não incorreu nas condutas passíveis de punição pela aplicação das multas regulamentar e isolada.

A) APLICAÇÃO DO TEMA 885: OBRIGATÓRIA OBSERVÂNCIA DA DECISÃO PROFERIDA NO JULGAMENTO DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

17. Conforme informado na petição de fls. 3.145/3.147, o STF, ao julgar os embargos de declaração apresentados nos autos do Tema 885, expressamente determinou que, quando da aplicação deste Tema, as multas tributárias de qualquer natureza deveriam ser afastadas para os fatos geradores pretéritos.

18. Ocorre que, a decisão proferida pela DRJ09 não se pronunciou especificamente sobre esse ponto, deixando de trazer qualquer argumento ou esclarecimento quanto à (in)aplicabilidade da modulação dos efeitos da decisão proferida no Tema 885. A decisão recorrida apenas alegou no tópico referente às “Jurisprudências administrativa e judicial” o seguinte:

“118. Como visto, o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, obriga os Órgãos de Julgamento Administrativo a aplicar lei, exceto nas hipóteses do seu §6º ou no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, que, em linhas, gerais dizem respeito a questões pacificadas pelos tribunais superiores, vale dizer, decisões plenárias definitivas do STF, com efeito de repercussão geral, ou decisões do STJ em sede de recurso repetitivo, hipóteses nas quais não se enquadra as matérias levantadas pela interessada sobre as multas em discussão neste feito.

119. Nessas circunstâncias, a notável jurisprudência manejada pela impugnante só tem o condão de produzir efeitos para as partes envolvidas nos processos em que foram proferidas.”

19. Com a devida vênia, a Recorrente entende que a decisão recorrida foi contraditória, pois ao mesmo tempo que reconheceu que os órgãos julgadores da RFB estão vinculados à decisão proferida pelo STF em sede de repercussão geral, conforme estabelecido no art. 26-A do Decreto nº 70.235/721, deixou de observar a decisão proferida pelo STF no julgamento dos embargos de declaração nº mesmíssimo Tema 885/STF.

20. Quando do julgamento dos embargos de declaração opostos no Tema 885, o STF estabeleceu que não poderiam ser cobradas quaisquer tipos de multas tributárias dos contribuintes no que se refere aos fatos geradores anteriores ao julgamento de mérito deste tema nos casos em que o contribuinte possuía decisão judicial transitada em julgado – situação dos autos. Veja-se as razões do voto proferido pelo Ministro André Mendonça (doc. 01):

“1. Após melhor reflexão sobre a controvérsia constitucional posta em juízo, firmo convicção no sentido de existir na decisão ora recorrida omissão no que toca às multas. A meu sentir, torna-se imperativo afastar, como regra geral, a imputação de multas tributárias de qualquer natureza, inclusive moratória, admitindo-se, na condição de exceção, a possibilidade de aplicá-las, quando outra razão adicional no plano fático demonstrar conduta por parte do contribuinte que a justifique.

(...)

3. Contudo, com a devida vênia aos entendimentos contrários, verifico que referido expediente não guarda consonância ao caráter finalístico da penalidade pecuniária, seja em seu caráter retributivo, seja no aspecto preventivo geral ou especial. Afinal, embora a existência de um recurso repetitivo julgado pelo e. STJ não vincule terminantemente este STF, é forçoso reconhecer que não há que se falar em má-fé, dolo ou culpa por parte de um sujeito passivo, no caso dele possuir em seu favor uma decisão judicial com trânsito em julgado que lhe exonere do pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, ante o fundamento da inconstitucionalidade desse tributo, conjuntamente ao fato de sua interpretação quanto aos efeitos temporais desse instituto receber por anos a chancela da instância judicial responsável pela uniformização da legislação federal.

(...)

5. Sendo assim, com a mais respeitosa vênia, não entendo como se pode compreender existir conduta reprovável por parte do contribuinte que se socorreu ao Poder Judiciário. No caso, sequer há o elemento de distorção concorrencial que levou a corrente majoritária deste STF a afastar a incidência da coisa julgada nº caso de relações jurídicas de trato continuado.

(...)

13. Ante o exposto, conheço dos embargos de declaração para os prover, em parte, de modo a **afastar a exigibilidade das multas tributárias lançadas pela Administração Tributária em situações abarcadas pelos Temas nº 881 e 885 do repertório da repercussão geral.**”

21. Acompanhando o entendimento do Ministro André Mendonça, o Ministro Luís Roberto Barroso, relator do caso, reforçou que as multas possuem caráter punitivo, e no caso do contribuinte que tinha decisão judicial transitada em julgado que lhe conferia o direito ao afastamento do tributo, a conduta adotada em consonância com tal direito não era passível de punição, justificando o afastamento das multas tributárias. Veja: (...)

22. O Ministro Edson Fachin, acompanhando a posição adotada pelo Ministro André Mendonça, bem esclareceu que a modulação quanto às multas tributárias passíveis de serem aplicadas em razão do julgamento do Tema 885, não seria restrito àquele caso, mas teria efeito extensivo: (...)

24. Como brilhantemente destacado nos votos dos Ministros acima trazidos, nos casos em que o Tema 885 for aplicado, isto é, nas situações em que o contribuinte tinha uma decisão judicial transitada em julgado afastando a incidência do imposto, sendo que posteriormente o STF decidiu, em sede de repercussão geral, pela incidência de tal imposto, não é possível a cobrança de multa tributária do contribuinte por ter observado a coisa julgada que lhe era favorável em relação aos fatos geradores ocorridos até a publicação da ata do julgamento do mérito do Tema 885 (13.02.2023).

25. Esta é exatamente a situação do presente caso. Em razão da aplicação do Tema 885, as autoridades fiscais concluíram que a Recorrente deveria ter adicionado as receitas de exportação na base de cálculo da CSLL, a despeito da decisão transitada em julgado que lhe favorecia. Em decorrência desse entendimento, foram aplicadas multas tributárias regulamentar e isolada pela supostamente indevida exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da CSLL devida por estimativa e indicado na ECF apresentada, em observância à decisão transitada em julgado.

26. Assim, com base no entendimento firmado no julgamento dos embargos de declaração no Tema 885 é imperioso o cancelamento dessas multas, eis que a conduta praticada pela Recorrente estava acobertada pela coisa julgada, não podendo ser considerada reprovável, ao menos até a data do julgamento do referido Tema.

27. Este Eg. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), em julgado proferido em 02.10.2024, já reconheceu que o entendimento firmado no julgamento dos embargos de declaração no Tema 885 é de observância obrigatória pelos seus conselheiros. Veja:

“Contra tal decisão foram opostos embargos de declaração, objetivando a modulação de seus efeitos, haja vista a manifestação anterior do STJ em

sentido contrário às teses fixadas. Em 04.04.2024, o STF finalizou o julgamento dos referidos embargos de declaração, negou o pedido de modulação dos efeitos da decisão de mérito e afastou **“as multas tributárias de qualquer natureza impostas aos contribuintes que tiveram decisão favorável transitada em julgado em ações judiciais propostas para questionar a exigibilidade da CSLL e cujo fato gerador tenha ocorrido até a data da publicação da ata do julgamento de mérito (13.02.2023), ficando preservada a incidência dos juros de mora e da correção monetária e vedada a repetição dos valores já recolhidos referentes a multas de qualquer natureza”**.

O entendimento fixado pelo STF no julgamento dos Recursos Extraordinários nos 955.227/BA (Tema nº 885 da Repercussão Geral) e 949.297/CE (Tema nº 881 da Repercussão Geral) é de reprodução obrigatória pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força do caput do art. 99 do RICARF. E, não obstante as referidas decisões não tenham transitado em julgado - já que novos embargos de declaração foram opostos em 13.09.2024 - isso não impacta o tema ora em discussão.”

28. Na via judicial, também já estão sendo afastadas as multas tributárias em razão do entendimento firmado no julgamento dos referidos embargos de declaração, ante a sua observância obrigatória. Veja (doc. 02):

(...)

29. Assim, considerando a obrigatoriedade de aplicação dos julgamentos do STF sob a sistemática da repercussão geral, nos termos previstos no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e art. 99 do Regimento Interno do CARF, é cogente o cancelamento das multas tributárias aqui aplicadas, em razão do julgamento dos embargos de declaração no Tema 885/STF.

B) DO DIREITO DE DEFESA QUANTO À ILEGALIDADE DAS MULTAS INDEPENDENTEMENTE DA ADESÃO À AUTORREGULARIZAÇÃO

30. Como visto acima, a aplicação do Tema 885 conduz ao necessário cancelamento das multas aqui aplicadas, o que não foi feito pela DRJ09, que preferiu ignorar o julgamento ocorrido nos embargos de declaração do referido Tema.

31. De toda forma, se afastada a aplicação do Tema 885, as multas necessariamente teriam que ser canceladas, pois o referido Tema foi o fundamento utilizado pela Fiscalização para alegar que a Recorrente teria infringido a legislação.

32. A despeito disso, ao analisar os argumentos quanto à inaplicabilidade do Tema 885, a DRJ09 assim alegou: (...)

33. Ora, a aplicação do Tema 885 é ponto central da autuação. A sua aplicação foi que justificou toda a alegação fiscal de que a Recorrente teria preenchido de forma errada a sua ECF e excluído indevidamente da base de cálculo das estimativas as receitas de exportação! Se não é necessária a análise do Tema 885, o que embasa a alegação de que a Recorrente teria infringido à legislação tributária, devendo ser aplicadas tais multas???

34. Além disso, o fato de a Recorrente ter aderido à Autorregularização em relação aos débitos de CSLL em nada impacta os argumentos atinentes à inaplicabilidade do Tema 885 que demonstram que não estão presentes as hipóteses legais que permitem a aplicação das referidas multas.

35. As multas impostas não decorrem da mora no pagamento da CSLL, mas da prática de (supostas) atitudes puníveis. Se as multas decorressem da falta de pagamento, tal como entendido pela decisão recorrida, a inclusão dos débitos de CSLL no parcelamento, na verdade, deveria acarretar o cancelamento das multas, posto que inexisteriam mais condutas a serem punidas.

36. Se não é esta a situação, ou seja, se as multas decorrem da prática de uma conduta punível por meio da imposição de uma multa tributária isolada, os argumentos atinentes à correta aplicação do Tema 885 devem ser analisados, posto que demonstram que a Recorrente à época dos fatos geradores não praticou qualquer conduta passível de penalidade pelo ordenamento jurídico.

37. Em casos como o presente, este CARF já esclareceu que o parcelamento do débito referente ao tributo não é relevante para a análise da hipótese de incidência das multas tributárias. Veja:

“DA IRRELEVÂNCIA DO PARCELAMENTO PARA FIXAÇÃO DA MULTA ISOLADA. A multa isolada é aplicada por si só, autonomamente, em razão de descumprimento de obrigação acessória ou de atos ilícitos tributários, independentemente da obrigação principal, sendo irrelevante o parcelamento desta para elidir a penalidade.” (CARF, Acórdão nº 1803-002.375, sessão de 24.09.2014)”

38. Além disso, o próprio Perguntas e Respostas elaborado pela RFB para fins de orientação quanto à adesão ao programa de Autorregularização esclareceu que a inclusão do débito objeto de tributo não pago na Autorregularização não impactaria à cobrança das multas tributárias, tendo em vista que estas decorrem de uma conduta punível e não da falta de pagamento do imposto. Veja:

“27 – QUAL TRATAMENTO A SER DADO A MULTA ISOLADA?”

As multas de mora e de ofício têm desconto de 100%, porém estas multas não se confundem com a multa isolada, apesar de elas serem lavradas de ofício. As multas de mora e de ofício têm caráter educativo e tomam por base o débito objeto da controvérsia. Em regra, só são aplicadas em caso de atraso nº pagamento, pagamento a menor etc., sem envolver má-fé do contribuinte, por isso podem ser excluídas (pela lei) do montante a ser pago

no final da controvérsia. Já a multa isolada tem caráter punitivo - decorre em regra de uma prática contrária ao direito, em que o devedor age de má-fé (ou há indícios disso) para obter vantagem indevida, como uma falsificação de dados para compensar créditos inexistentes, por exemplo. Ou seja, ela não foi aplicada em razão da mora ou de insuficiência no pagamento.

Portanto, quando comprovada a justiça da multa isolada aplicada, seu valor se incorpora ao principal. A multa isolada se incorporou ao montante do débito desde sua emissão e só é excluída se houver falha na sua aplicação (como a falta de comprovação do ato malicioso) ou se configurou o acúmulo, nos termos da Súmula 105, do Carf e do Tema 736, do STF. A Lei nº 14.740, de 2023, e a Instrução Normativa RFB nº 2.168, de 2023, não preveem a possibilidade de exclusão de multa isolada do montante do débito porque esta não é devida em razão do atraso no pagamento do débito, mas sim como uma forma de punição pela prática de ato contrário ao direito ou à legislação tributária.

Portanto, a multa isolada NÃO entra na redução dos 100%, pois não foi aplicada em razão da mora ou de insuficiência no pagamento.”

39. Dessa forma, vê-se que a decisão recorrida se equivocou ao deixar de analisar os argumentos apresentados pela Recorrente quanto à inaplicabilidade do Tema 885, de modo que deve ser reconhecida a sua nulidade, determinando o retorno dos autos a DRJ09, ou, em respeito ao art. 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/722, devem ser analisados por este C. Conselho os argumentos trazidos abaixo pela Recorrente que demonstram o necessário cancelamento das multas impostas.

C) DA INEXISTÊNCIA DE CONDUTA PUNÍVEL.

40. Como destacado acima pela própria RFB, as multas tributárias decorrem da prática de uma conduta sancionável pelo contribuinte, não estando embasada na simples falta de pagamento do imposto.

41. O STF, quando do julgamento do Tema 736, que analisou a constitucionalidade da imposição de multa isolada pelo indeferimento da compensação efetuada pelo contribuinte, analisou detalhadamente à natureza das multas tributárias isoladas, destacando que estas se destinam a punir a conduta do contribuinte. Veja:

(...)

42. Como pode-se perceber, as multas isoladas tributárias possuem um caráter punitivo da conduta do contribuinte. Contudo, no presente caso, conforme será demonstrado abaixo, ambas as multas aplicadas não estão embasadas em condutas puníveis praticadas pela Recorrente.

C.1) DA SUPERVENIÊNCIA DA DECISÃO DO MANDADO DE SEGURANÇA AO TEMA 8

43. O Mandado de Segurança foi impetrado pela Recorrente em 26.07.2007, buscando assegurar o seu direito à imunidade concedida pelo art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal (“CF”), de forma a afastar da base de cálculo da CSLL os valores correspondentes às receitas de exportação e de não sofrer a incidência da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (“CPMF”) na movimentação financeira dos recursos derivados dessas operações. O writ objetivou, ainda, o reconhecimento do direito à compensação dos valores indevidamente pagos no decênio antecedente à propositura da ação (doc. 03 da impugnação).

44. Ao julgar a apelação interposta pela Recorrente, a Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (“TRF da 4ª Região”), em 18.06.2008, deu provimento ao recurso “a fim de que seja afastada a incidência de CPMF e da CSLL sobre as receitas provenientes de exportação, na forma do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal”.

45. Após a oposição de embargos de declaração por ambas as partes, em 28.04.2010, foi proferido acórdão dando provimento aos aclaratórios da Recorrente, reconhecendo o prazo prescricional decenal para repetição do indébito, e ao recurso fazendário apenas para fins de prequestionamento da matéria.

46. Em 22.06.2010, a União Federal interpôs recursos especial e extraordinário.

O primeiro foi inadmitido e o segundo foi sobrestado, em 07.10.2010, ao RE nº 566.259. Em 18.01.2011, foi determinado o retorno dos autos ao órgão julgador para que fosse exercido juízo de retratação, aplicando-se o entendimento firmado pelo STF.

47. Em 16.03.2011, no exercício do juízo de retratação, a Primeira Turma do TRF da 4ª Região negou provimento à apelação da Recorrente, entendendo que as receitas de exportação deveriam ser incluídas na base de cálculo da CSLL e da CPMF.

48. A Recorrente, então, apresentou recurso contra a parte do acórdão que havia exercido o juízo de retratação em relação à CSLL, o qual foi provido em 11.12.2013, para limitar o juízo de retratação à CPMF, afastando a incidência da CSLL sobre tais valores.

49. Em 11.02.2014 a decisão final de mérito transitou em julgado, assegurando a exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da CSLL devida pela Recorrente, assegurando, ainda, a compensação dos valores recolhidos indevidamente a esse título nos 10 anos anteriores ao ajuizamento do feito.

50. É fato que o Tema 8/STF3, cuja ata de julgamento foi publicada em 18.08.2010 (doc. 04 da impugnação), havia concluído que a CSLL incide sobre o lucro decorrente das exportações. No entanto, em decisão proferida em 11.12.2013 o TRF da 4ª Região afastou a aplicação do Tema 8/STF ao caso em relação à CSLL,

pois o Recurso Extraordinário interposto pela União no presente caso não havia impugnado especificamente esse ponto do julgado.

51. Irresignada com o julgamento desfavorável no que se refere à CSLL, em 04.02.2016, a União Federal ajuizou a Ação Rescisória nº 5036284-06.2019.4.04.0000(“Ação Rescisória”) – doc. 05 da impugnação. Nesta ação, foi requerida a rescisão da decisão transitada em julgado no Mandado de Segurança sob a alegação de que o entendimento da Primeira Turma do TRF da 4ª Região, quanto à exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da CSLL, violaria o Tema 8 do STF (RE nº 564.413).

52. O TRF4 julgou parcialmente procedente a ação rescisória, tão somente para rescindir o julgado para aplicar a prescrição quinquenal para a repetição dos valores recolhidos indevidamente, mantendo a decisão no que se refere à exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da CSLL (doc. 05 da impugnação). A decisão proferida na ação rescisória transitou em julgado em 08.08.2019.

53. Para facilitar, a Recorrente traz abaixo uma linha do tempo dos eventos ocorridos:



54. Por sua vez, veja quando ocorreu os fatos geradores das multas impostas de acordo com o RF:

- Multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas:

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA

Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme relatado no Termo de Descrição dos Fatos, o qual é parte integrante dos autos de infração.

Fato Gerador	Multa
31/01/2019	330.588,60
31/07/2019	384.934,28
31/08/2019	258.009,30
30/10/2019	142.584,31
31/12/2019	10.640,11

- Multa regulamentar pelo preenchimento equivocado de ECF:

LUCRO REAL**INFRAÇÃO: APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL (ECF) COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCORRETAS OU OMITIDAS**

O sujeito passivo apresentou Escrituração Contábil Fiscal (ECF), exigida nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99, com informações inexatas, incorretas ou omitidas, ensejando a aplicação de multa, conforme relatado no Termo de Descrição dos Fatos, o qual é parte integrante dos autos de infração.

Fato Gerador	Multa
03/03/2022	4.496.856,09
10/03/2022	7.204.733,18
30/08/2022	10.270.116,30
06/12/2023	11.093.971,12

55. Como pode-se perceber, a maior parte dos fatos geradores ocorreram antes do julgamento do Tema 885, quando inexistia qualquer dúvida de que a decisão judicial proferida no Mandado de Segurança estava válida.

56. Ou seja, quanto da prática dos fatos geradores das multas impostas inexistiam dúvidas da validade da decisão proferida no Mandado de Segurança que permitia a exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da CSLL.

Logo, a Recorrente ao informar esta exclusão em sua ECF e não recolher estimativas (ante a inexistência de antecipação a ser recolhida) não praticou qualquer conduta punível. Na realidade, a Recorrente praticou a conduta que lhe era esperada, cumprindo a decisão judicial que lhe determinava a exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da CSLL.

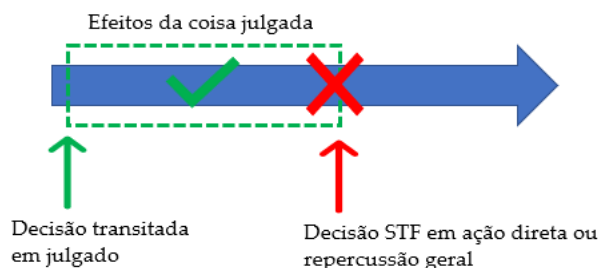
57. Aqui é importante esclarecer que a aplicação do Tema 885 não é apta a demonstrar que a Recorrente teria incorrido em uma conduta punível quando da prática dos fatos geradores autuados. Primeiro, porque este Tema introduziu uma nova interpretação sobre os efeitos da coisa julgada, o qual não pode ser aplicado retroativamente, conforme será melhor detalhado no tópico D desta petição.

58. Segundo porque o Tema 885 também não teve o condão de interromper os efeitos da decisão transitada em julgado no Mandado de Segurança, que permanece válida até hoje, de modo a comprovar que nos anos autuados a Recorrente teria incorrido em uma conduta punível ao excluir as receitas de exportação da base de cálculo da CSLL.

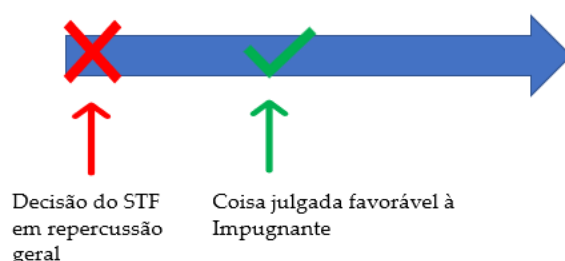
59. A tese fixada no Tema 885 é a seguinte: “as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo”.

60. De acordo com a referida tese, caso o contribuinte tenha uma decisão judicial favorável transitada em julgado e posteriormente o STF adote posicionamento contrário em sede de repercussão geral, serão interrompidos os efeitos da decisão judicial do contribuinte, respeitado o princípio da anterioridade e da irretroatividade.

61. Ou seja, para aplicação do Tema 885 é necessário haver uma decisão judicial transitada em julgado e produzindo efeitos, os quais serão interrompidos por uma decisão proferida em ação direta ou em sede de repercussão geral.



62. No presente caso, a decisão judicial proferida no Mandado de Segurança somente transitou em julgado após o julgamento do Tema 8 pelo STF, de modo que temos a seguinte situação:



63. Ou seja, a coisa julgada formada no Mandado de Segurança não produziu efeitos antes do julgamento do Tema 8/STF, o que demonstra que seus efeitos não foram interrompidos quando do seu julgamento. A decisão proferida no referido writ é válida até hoje!

64. A aplicação do Tema 885 corrobora que a decisão judicial proferida no Mandado de Segurança estava válida (e ainda é), em especial durante os anos autuados, já que é impossível que seus efeitos tenham sido interrompidos antes mesmo de começarem a ser produzidos, o que ratifica a inexistência de conduta punível por parte da Recorrente.

65. Deste modo, os fatos acima demonstram que quando a Recorrente (i) preencheu sua ECF, indicando a exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da CSLL; e (ii) excluiu as receitas de exportação da base de cálculo da CSLL, de modo a inexistir estimativa mensal a ser paga; agiu em cumprimento à decisão judicial válida e vigente (até a presente data) proferida no Mandado de Segurança, inexistindo qualquer conduta a ser punida, o que demonstra a impossibilidade de aplicação das multas tributárias impostas pela Fiscalização.

C.2) DISTINÇÃO ENTRE O OBJETO DA DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO NO MANDADO DE SEGURANÇA E O TEMA 8/STF

66. A corroborar a inexistência de conduta punível e da validade da decisão proferida no writ até a presente data, é importante destacar que o objeto da

decisão judicial transitada em julgado no Mandado de Segurança é divergente da tese fixada no Tema 8/STF.

67. Como demonstrado acima, o objeto do Mandado de Segurança foi garantir o direito líquido e certo da Recorrente de ver excluídas da base de cálculo da CSLL as receitas de exportação, tendo sido o seu pleito atendido pela decisão transitada em julgado, que assim assegurou: “é de ser provido o apelo, a fim de que seja afastada a incidência de CPMF e da CSLL sobre as receitas provenientes de exportação”.

68. Contudo, a tese fixada no Tema 8 foi a seguinte: “A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL incide sobre o lucro decorrente das exportações. A imunidade prevista no artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/2001, não o alcança”.

69. Como se vê, o Tema 8 impossibilitou a exclusão da CSLL do lucro líquido enquanto no Mandado de Segurança foi garantida a exclusão da CSLL das receitas decorrentes das operações de exportação.

70. Considerando que não convergem a tese fixada no Tema 8 e o quanto decidido no Mandado de Segurança, demonstra-se que a Recorrente não praticou nenhuma conduta punível ao (i) não realizar o pagamento de antecipação de CSLL sobre suas receitas de exportação; e (ii) informar na ECF que excluiu as receitas de exportação da base de cálculo da CSLL. A decisão proferida no writ segue válida.

D) VIOLAÇÃO AO ART. 146 DO CTN

71. A Recorrente possui decisão judicial transitada em julgado desde 2014 que sempre foi respeitada pelas autoridades administrativas em procedimentos anteriores. A Fazenda Nacional reconheceu a eficácia da decisão em questão em diversas oportunidades, seja quando ajuizou uma ação rescisória com vistas a afastar os efeitos do referido julgado, seja quando respeitou o seu direito à compensação dos valores recolhidos indevidamente.

72. A verdade é que desde o término da Ação Rescisória a Administração Pública parou de questionar o quanto decidido no writ, passando a respeitar os limites do direito ali fixado.

73. Somente em 2023, com base na aplicação equivocada do Tema 885/STF, a Administração Pública viu uma nova oportunidade para questionar o direito da Recorrente de excluir as receitas de exportação da base de cálculo da CSLL.

74. Contudo, a aplicação do Tema 885, julgado em 2023, não pode ser utilizado para amparar uma mudança de interpretação e retroagir a fim de atingir fatos geradores pretéritos, sob pena de violação ao art. 146 do CTN e 24 da LINDB.

75. O art. 146 do CTN assim dispõe:

(...)

76. O referido dispositivo impede a aplicação de novos critérios jurídicos decorrentes de decisões administrativas ou judiciais a fatos geradores já constituídos, objetivando salvaguardar o princípio da segurança jurídica⁴ e da confiança do contribuinte.

77. A Recorrente deve ter preservada a confiança que teve no critério jurídico adotado pelas autoridades administrativas, que vinham cumprindo, não apenas por ações omissivas, como por medidas comissivas, a decisão judicial transitada em julgado.

78. A Recorrente tinha a seu favor não apenas uma decisão judicial transitada em julgado cuja rescisão foi negada pelo Poder Judiciário, mas atos das próprias autoridades administrativas que confirmavam a validade da referida decisão. Tanto que ajuizou uma ação rescisória em 2016 buscando desconstituí-la, sendo que tal pedido foi negado em 2019, mantendo válido referido título judicial.

79. Ora, se a decisão judicial era inválida desde então, a Fazenda Nacional não deveria ter ajuizado ação rescisória. Não se busca desconstituir os efeitos de uma decisão cuja eficácia não se operava. O ajuizamento da ação rescisória é a prova mais concreta de que a Fazenda Nacional adotava expressamente o posicionamento jurídico de que a coisa julgada foi firmada em 2014 e produzia efeitos regularmente, tendo atuado naquele feito até o ano de 2019 com base nessa premissa.

80. Defender a aplicação de posicionamento diverso neste momento, especialmente para aquele o mesmo ano de 2019, representa inequívoca violação do princípio do *venire contra factum proprium*. O referido princípio resguarda o contribuinte de mudanças substanciais inesperadas, salvaguardando a confiança necessária para a sobrevivência do Estado Democrático de Direito. Nesse sentido, o CARF assim destacou:

(...)

81. Alegar que a Recorrente não poderia excluir as receitas de exportação da base de cálculo da CSLL, de modo deveria ter preenchido a ECF (diferente da realidade) com a indicação desta inclusão e ainda que deveria ter recolhido(inexistentes) estimativas mensais, representa clara alteração no critério jurídico adotado pela Fazenda Nacional quanto ao tema.

82. Sendo esse novo entendimento introduzido pela autoridade administrativa apenas em 2023, este somente pode ser aplicável a fatos geradores supervenientes, tal como determina o art. 146 do CTN.

(...)

86. Esse conceito é também fruto do disposto no art. 24 da LINDB, que corrobora a necessidade de observância aos princípios da segurança jurídica e confiança, esclarecendo que os fatos jurídicos devem ser analisados pelas autoridades

administrativas à luz das orientações vigentes à época dos respectivos fatos. Confira:

(...)

87. No presente caso, em 2019, quando da exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da CSLL, tornando inexistente a antecipação a ser paga e, também em 2019 e nos anos posteriores, quando da transmissão da ECF, não havia qualquer questionamento quanto à eficácia da decisão judicial transitada em julgado no Mandado de Segurança e, consequentemente, da legalidade da exclusão das referidas receitas.

88. O questionamento quanto à legalidade do procedimento adotado pela Recorrente salvaguardado em decisão judicial, somente veio a surgir nesta oportunidade: em 2023.

89. Logo, a nova interpretação trazida pelas autoridades administrativas não pode impactar fatos jurídicos anteriores, sob pena de ferir os arts. 146 do CTN e 24 da LINDB. Tais dispositivos protegem a segurança jurídica e a confiança do contribuinte nas instituições, que não deve ser surpreendido e muito menos penalizado pela mudança de posicionamento da Administração Pública.

90. Assim, considerando que as autoridades administrativas pretendem introduzir nova interpretação quanto à decisão proferida no Mandado de Segurança impetrado pela Recorrente, seus efeitos não podem retroagir para alterar os fatos jurídicos pretéritos, sob pena de violação aos princípios da segurança jurídica e da confiança do contribuinte.

91. Por outro lado, ainda que as autoridades pudessem alterar suas práticas reiteradas para atingir fatos geradores pretéritos – o que se admite apenas para fins de argumentação – não podem exigir quaisquer valores a título de multa à luz do disposto no art. 100 do CTN6.

E) DA MULTA REGULAMENTAR: E.1) INEXISTÊNCIA DE SUBSUNÇÃO DOS FATOS À NORMA TRIBUTÁRIA PENAL

92. A Recorrente demonstrou em sua impugnação que as informações prestadas em ECF correspondiam à apuração realizada. As receitas de exportação foram excluídas da base de cálculo da CSLL, pois existia decisão judicial válida, sendo que esta exclusão foi devidamente informada em ECF. A mera divergência de entendimento entre o Fisco e o contribuinte quanto à extensão dos efeitos da decisão proferida no writ (divergência que, frise-se, somente surgiu em 2023) não é hipótese de incidência da multa regulamentar.

93. A DRJ09, sem analisar os argumentos trazidos pela parte, manteve a aplicação da multa regulamentar sob a seguinte afirmação:

(...)

94. Contudo, conforme já demonstrado acima, o fato de a Recorrente ter incluído o débito de CSLL na Autorregularização em nada impacta o seu direito de defesa

quanto ao descabimento da aplicação da multa regulamentar, prevista no art. 8º-A, inciso II, do Decreto nº 1.598/77, atingindo apenas a multa de ofício de 75% prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/96.

95. Nos casos em que há imputação fiscal de falta de pagamento de tributos federais por apuração incorreta, a multa prevista na legislação é a estabelecida no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, que contempla, inclusive, as declarações inexatas ou incorretas decorrentes dessa apuração incorreta. Veja-se:

(...)

96. Esta multa, de fato, está atrelada ao não pagamento do tributo, de modo que a confissão quanto à necessidade de seu pagamento, torna, consequentemente, devida esta multa.

97. Por este exato motivo, o programa de Autorregularização previu que a inclusão do débito tributário teria como benefício o “afastamento da incidência das multas de mora e de ofício” (art. 2º da Lei nº 14.470/2023). Em consonância com tal determinação, o Perguntas e Respostas elaborado pela RFB ratificou que a multa de ofício prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/96, estaria abarcada pelo referido programa, já que está atrelada ao não pagamento do tributo, o que não aconteceria com a multa isolada, posto que ligada a uma conduta punível do contribuinte.

(...)

98. Nesse passo, a inclusão dos débitos de CSLL na Autorregularização, apenas tornaria devida a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, o que acaba por não ocorrer ante a remissão prevista no art. 2º da Lei nº 14.470/2023. Por outro lado, não tem nenhum impacto quanto à multa regulamentar, prevista no art. 8º-A, inciso II, do Decreto nº 1.598/77.

99. Dessa forma, não tendo relação com a falta de pagamento do tributo, mas como uma conduta punível do contribuinte, é incorreto o fundamento adotado pela DRJ09 para manter a multa regulamentar. O entendimento da DRJ09 somente seria válido para manter a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, o que sequer será possível, em razão do seu cancelamento pelo benefício concedido pelo art. 2º da Lei nº 14.470/2023.

100. Demonstrado o equívoco da DRJ09, que deixou de analisar os argumentos de defesa, a Recorrente passa abaixo a demonstrar que não está presente a hipótese específica que permite a aplicação da multa regulamentar pela apresentação de informações inexatas em ECF.

101. A referida penalidade está baseada no inciso II, do art. 8º-A, do Decreto nº 1.598/77, incluído pela Lei nº 12.973/14, que somente autoriza a imposição de multa ao sujeito passivo que praticar alguma das condutas ali indicadas, as quais pressupõem: (a) a prestação de informação incorreta / inexata ou (b) deixar de prestar uma informação da qual tinha conhecimento (omissão). Veja:

(...)

102. O citado dispositivo não autoriza a aplicação da penalidade nas hipóteses em que há divergência de entendimento entre o sujeito passivo e o Fisco sobre a apuração dos tributos, mas sim naquelas hipóteses em que o contribuinte dolosamente presta informação inexata, incorreta ou omite determinada informação. A multa prevista nesse artigo tem por objetivo a punição do ato de prestar informações que não refletem a realidade. Lembre-se que, conforme acima demonstrado, as multas tributárias possuem caráter punitivo.

103. Admitir a aplicação da multa regulamentar sempre que houver divergência na interpretação do direito aplicável à apuração dos tributos federais significaria admitir a aplicação da multa regulamentar em questão como um complemento à multa de ofício de 75%, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

104. Este Eg. CARF esclareceu o que deve ser entendido por informações incorretas e inexatas prestadas em ECF que justificam a aplicação da multa regulamentar, destacando que a divergência de entendimento em relação ao Fisco não permite a imposição desta penalidade. Veja-se os brilhantes esclarecimentos prestados pelo Conselheiro Flavio Machado Vilhena Dias, quando do julgamento do processo nº 15746.720390/2020-43 em 15.03.2023:

(...)

106. No presente caso, assim como nos precedentes acima, as informações prestadas pela Recorrente estavam em consonância com a sua apuração, sendo impossível que esta adotasse outra conduta. A Recorrente possuía decisão judicial válida à época em que enviou a ECF, de modo que não haveria qualquer motivo para incluir as receitas de exportação. Até porque isso iria de encontro à sua apuração, cujo direito à exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da CSLL estava amparado em decisão judicial transitada em julgado sem qualquer questionamento.

107. Em resumo, as informações prestadas em ECF devem corresponder à apuração feita pelo contribuinte, sendo que a divergência de entendimento quanto ao critério correto de apuração do tributo não justifica a imposição de penalidade.

108. Na realidade, para a aplicação da multa regulamentar o contribuinte e o Fisco devem concordar com o critério, sendo que o contribuinte, concordando com este, opta por apurar seu tributo com base em outro critério, indicando em sua ECF o critério sabidamente correto e adotado pelo Fisco. É esta divergência de informações que a multa regulamentar busca punir.

109. Em resumo, para a imposição da multa regulamentar não basta que a fiscalização demonstre que, no seu entendimento, o contribuinte deveria ter adotado outra postura na apuração dos tributos, mas sim que as informações prestadas pelo contribuinte não convergem com a realidade da própria postura adotada por este.

110. No presente caso, a Recorrente não apresentou qualquer informação incorreta ou inexata, nem deixou de prestar informações ao fisco em sua ECF. A Recorrente apurou a CSLL devida na forma autorizada em decisão judicial transitada em julgado, a qual nos anos autuados, era certa e indubitável e preencheu a sua ECF em total consonância com a apuração realizada. Para que não restem dúvidas, veja o que disse a decisão judicial e o que foi declarado pela Recorrente em ECF:

➤ Decisão transitada em julgado no Mandado de Segurança:

Assim, em face da novel orientação adotada pelo Supremo Tribunal Federal, cujos fundamentos são aqui adotados como razões de decidir, é de ser provido o apelo, a fim de que seja afastada a incidência de CPMF e da CSLL sobre as receitas provenientes de exportação, na forma do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

➤ ECF com informação clara e precisa quanto à exclusão das receitas de exportação:

Bloco/Registro	Período de Apuração	Descrição	Histórico	Valor
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	01/2018	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	RECEITA DE EXPORTACAO	-15.553.507,27
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	02/2018	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	RECEITA DE EXPORTACAO	-35.191.417,28
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	03/2018	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	RECEITA DE EXPORTACAO	-61.998.647,07
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	04/2018	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	RECEITA DE EXPORTACAO	-87.786.707,20
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	05/2018	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	RECEITA DE EXPORTACAO	-110.784.220,85
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	06/2018	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	RECEITA DE EXPORTACAO	-150.552.320,15
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	07/2018	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	RECEITA DE EXPORTACAO	-184.282.727,65
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	08/2018	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	RECEITA DE EXPORTACAO	-219.509.577,77
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	09/2018	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	RECEITA DE EXPORTACAO	-253.467.712,24
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	10/2018	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	RECEITA DE EXPORTACAO	-290.137.028,47
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	11/2018	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	RECEITA DE EXPORTACAO	-309.064.172,62
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	12/2018	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	RECEITA DE EXPORTACAO	-326.943.993,57
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	Anual (2018)	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	RECEITA DE EXPORTACAO	-326.943.993,57

M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	01/2019	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	RECEITA DE EXPORTACAO/REVERSAO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA DIV MOTORES	-34.071.972,13
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	02/2019	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	RECEITA DE EXPORTACAO/REVERSAO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA DIV MOTORES	-51.881.944,78
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	03/2019	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	RECEITA DE EXPORTACAO/REVERSAO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA DIV MOTORES	-71.227.781,17
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	04/2019	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	RECEITA DE EXPORTACAO/REVERSAO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA DIV MOTORES	-96.909.021,86
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	05/2019	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	RECEITA DE EXPORTACAO/REVERSAO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA DIV MOTORES	-113.095.297,66
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	06/2019	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	RECEITA DE EXPORTACAO/REVERSAO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA DIV MOTORES	-134.841.304,06
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	07/2019	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	RECEITA DE EXPORTACAO/REVERSAO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA DIV MOTORES	-157.206.324,19
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	08/2019	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	RECEITA DE EXPORTACAO/REVERSAO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA DIV MOTORES	-181.283.117,02
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	09/2019	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	Receita Exportacao/Rev Reconhecimento Receita Div Motores/Rev Prov Ajustes Fiscais	-214.415.444,57
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	10/2019	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	RECEITA DE EXPORTACAO/REVERSAO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA DIV MOTORES	-217.904.605,56
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	11/2019	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	RECEITA DE EXPORTACAO/REVERSAO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA DIV MOTORES	-228.056.324,18
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	12/2019	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	RECEITA DE EXPORTACAO/REVERSAO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA DIV MOTORES	-240.157.772,65
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	1º Trimestre/2020	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	REVERSAO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA DIVISAO MOTORES	-53.597.765,60
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	2º Trimestre/2020	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	REVERSAO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA DIVISAO MOTORES	-22.247.458,97
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	3º Trimestre/2020	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	REVERSAO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA DIVISAO MOTORES	-20.848.993,45
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	4º Trimestre/2020	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	REVERSAO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA DIVISAO MOTORES	-53.200.984,86
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	Anual (2018)	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	RECEITA DE EXPORTACAO	-326.943.993,57
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	Anual (2019)	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	RECEITA DE EXPORTACAO/REVERSAO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA DIV MOTORES	-240.157.772,65
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	1º Trimestre/2020	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	REVERSAO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA DIVISAO MOTORES	-53.597.765,60
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	2º Trimestre/2020	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	REVERSAO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA DIVISAO MOTORES	-22.247.458,97
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	3º Trimestre/2020	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	REVERSAO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA DIVISAO MOTORES	-20.848.993,45
M350 (Demonstração da BC da CSLL (ECF Lucro Real))	4º Trimestre/2020	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	REVERSAO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA DIVISAO MOTORES	-53.200.984,86
				716.996.969,10

111. Como se vê do extrato da ECF anexado ao TVF (fls. 1.332/1.334), reproduzido acima, também não há que se falar que a Recorrente teria omitido informações, visto que, como a própria Autoridade Fiscal reconhece, a Recorrente expressamente indicou em sua ECF que as receitas de exportação haviam sido excluídas.

112. Não houve qualquer omissão por parte da Recorrente quanto à exclusão das receitas de exportação. A Recorrente não adotou qualquer artifício para encobrir esta exclusão. As informações prestadas refletiam com precisão e clareza a decisão judicial válida proferida no Mandado de Segurança impetrado pela Recorrente.

113. Dessa forma, não ocorreu quaisquer das hipóteses legais que permitem a aplicação da multa regulamentar prevista no art. 8º-A, inciso II, do Decreto nº 1.598/77. Em resumo, as informações prestadas pela Recorrente nas ECFs apresentadas estavam:

- (i) corretas, já que amparada em decisão judicial transitada em julgado;
- (ii) exatas, já que refletiam a apuração realizada pela Recorrente;
- (iii) claras, já que a Recorrente não omitiu que as receitas de exportação foram excluídas da base de cálculo da CSLL.

114. O que se verifica no presente caso é uma divergência de entendimento da Fiscalização quanto à legalidade da exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da CSLL – questionamento este que somente surgiu no ano de 2023, muito após a entrega da maior parte das ECFs em questão.

115. Lembre-se, por fim, que o art. 112 do CTN7 estabelece que a legislação que define infrações e comina penalidades deve ser interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte.

116. Portanto, a multa prevista no artigo 8º-A do Decreto nº 1.598/77 não pode ser exigida no presente caso, visto que não há quaisquer “informações inexatas, incorretas ou omitidas” na ECF transmitida para o ano-calendário de 2018, devendo ser inteiramente cancelada, nos termos da jurisprudência deste Conselho.

E.2) INEXISTÊNCIA DE INTIMAÇÃO PARA CORRIGIR A ECF

117. A Recorrente demonstrou em sua impugnação que a Fiscalização não indicou qual erro teria sido cometido pela Recorrente em sua ECF, deixando de a intimar para a correção deste em prazo específico, conforme é determinado pelo inciso II do § 3º do art. 8-A do Decreto-Lei No 1.598/77.

118. Quanto a este ponto, a DRJ09 assim alegou:

“Observa-se que na intimação à fl. 1.153, foi concedido prazo de dez para corrigir as declarações reputadas inconsistentes.” (fl. 3.177)119. Ocorre que, ao contrário do alegado pela DRJ09, o Termo de Intimação Fiscal de fls. 1.153 não cumpre a exigência estabelecida pela legislação. Veja o que consta no referido Termo:

3 – A apresentação da ECF com incorreções ou omissões acarretará a aplicação de multas à pessoa jurídica (IN RFB nº 2004/21). Caso o contribuinte verifique incorreções ou omissões em suas ECF, transmitir ao SPED a ECF retificadora, com todas as operações que influenciem a composição da base de cálculo e o valor devido do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

120. O Fiscal não indicou qual erro ou omissão teria sido praticado pela Recorrente em sua ECF, mas tão somente informou que se esta verificasse algum erro, este poderia ser corrigido.

121. Contudo, o que se depreende do comando legal, é que o contribuinte deve ser intimado para a correção do erro específico identificado pela Fiscalização, a qual concederá prazo para tanto.

122. Por certo, a intimação genérica feita pela Fiscalização no presente caso, não tem o condão de atender à exigência da legislação, tendo em vista que a mera divergência de interpretação não é fato gerador da multa em questão, como amplamente demonstrado acima.

123. Isto é, considerando que a divergência de interpretação da legislação não permite a aplicação da multa regulamentar de 3%, na intimação do contribuinte para fins de correção da ECF, a Fiscalização deve indicar precisamente qual informação estava equivocada ou foi omitida, ante a realidade da apuração do contribuinte e o que foi por ele declarado.

124. A intimação para que o contribuinte retifique a sua ECF se verificar algum equívoco, não tem o condão de cumprir com o ônus estabelecido pelo inciso II do § 3º do art. 8-A do Decreto-Lei No 1.598/77, tendo em vista que se este suposto erro decorrer de divergência de interpretação o contribuinte certamente não procederá a retificação, pois não identificará tal erro.

125. O que se verifica dos autos é que as intimações recebidas pela Recorrente tinham como objeto solicitar esclarecimentos sobre a ECF, os quais foram inteiramente prestados, mas em momento algum apontaram qual informação estaria incorreta, inexata ou omissa, concedendo prazo para a sua regularização.

126. Frise-se, a ausência de intimação com abertura de prazo para a regularização da ECF justifica-se pelo fato de que inexistia qualquer dado a ser corrigido, mas mera divergência de interpretação por parte da Fiscalização quanto à conduta adotada pela Recorrente, nos termos demonstrados no tópico anterior. Se houvesse alguma informação, por exemplo, que não batesse com a apuração do contribuinte, a Autoridade Fiscal poderia indicar e solicitar que o contribuinte regularizasse tal questão. Contudo, como a divergência encontrada pela Fiscalização se referia meramente à apuração da CSLL, a Autoridade Fiscal preferiu realizar uma intimação genérica, deixando de atender ao escopo almejado pela legislação, corroborando que a hipótese dos autos não permite a aplicação da multa regulamentar prevista no art. 8-A do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

127. Em caso análogo ao presente, em que o contribuinte não foi intimado a retificar a sua ECD, o Eg. CARF reconheceu que a ausência desta intimação fere direito do contribuinte, devendo ser afastada a multa regulamentar. Confira os brilhantes esclarecimentos feitos pelo Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega: (...)

128. O inciso II do parágrafo único do artigo 12 da Lei 8.218/1991, mencionado na decisão, assim como o inciso II do § 3º do art. 8-A do Decreto-Lei nº 1.598/1977, fundamento desta autuação, determina que a multa regulamentar nos casos de informações prestadas de forma incorreta, inexata ou omissa, será reduzida se forem corrigidos os erros pelo contribuinte dentro do prazo fixado pela Fiscalização em intimação fiscal. Veja o comparativo entre os referidos dispositivos legais:

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades: (...)	Art. 8º-A. O sujeito passivo que deixar de apresentar o livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º, nos prazos fixados no ato normativo a que se refere o seu §
II - multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, <u>aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos;</u> e (...) Parágrafo único. Para as pessoas jurídicas que utilizarem o Sistema Público de Escrituração Digital, as multas de que tratam o caput deste artigo serão reduzidas: (...) II - <u>a 75% (setenta e cinco por cento), se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação.</u>	3º, ou que o apresentar com inexatidões, incorreções ou omissões, fica sujeito às seguintes multas: (...) II - 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor omitido, inexato ou incorreto. (...) § 3º A multa de que trata o inciso II do caput: (...) II - <u>será reduzida em 50% (cinquenta por cento) se forem corrigidas as inexatidões, incorreções ou omissões no prazo fixado em intimação.</u>

129. Como se vê, os dispositivos legais seguem a mesma lógica: sendo identificadas informações incorretas pelo Fisco, o contribuinte deve ser intimado para que corrija os equívocos dentro do prazo fixado pela Autoridade Fiscal. Caso o contribuinte não seja intimado, deve ser cancelada a multa aplicada, nos termos do entendimento firmado pelo CARF.

130. E mais: a despeito de entender que não haveria qualquer equívoco em sua ECF, visto que a exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da CSLL estava amparada em decisão judicial válida, a Recorrente, em dezembro de 2023, por meio da lavratura dos autos de infração objeto do processo nº 15746-725.878/2023-18, decorrentes do mesmo procedimento fiscal do presente caso, tomou conhecimento de que a Fiscalização possuía entendimento diverso quanto à exclusão das receitas de exportação, em razão do recente julgamento do Tema 885/STF.

131. Nesse contexto, ciente da posição da Fiscalização e avaliando a conveniência e oportunidade na adesão ao Programa de Autorregularização, em 26.02.2024, a Recorrente informou que incluiria os débitos em questão no referido programa e retificaria a sua ECF. Veja a resposta de fls. 1.174/1.175:

DOCUMENTO VALIDADO

A Intimada esclarece que possui decisão judicial transitada em julgado em 11.02.2014 no Mandado de Segurança nº 2007.71.07.004647-4/RS, que lhe assegura o direito de exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da CSLL. Com base nessa decisão, a Intimada vinha excluindo as receitas de exportação da base de cálculo da CSLL.

Não obstante, ciente do entendimento dessa Fiscalização quanto ao tema, e a fim de manter sua absoluta regularidade fiscal, a Intimada informa que efetuará a adesão ao programa de autorregularização incentivada de tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, previsto na Lei nº 14.740/2023 e regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 2.168/2023, para a liquidação dos valores da CSLL sobre as receitas de exportação auferidas no período ora fiscalizado, identificadas na planilha ora anexada.

De acordo com o art. 2º, §1º, I da Lei nº 14.740/2023, reproduzido pelo art. 3º, I da Instrução Normativa RFB nº 2.168/2023, podem ser incluídos no programa os tributos que não tenham sido constituídos até 30 de novembro de 2023, inclusive em relação aos quais já tenha sido iniciado procedimento de fiscalização – exatamente como é o caso dos valores de CSLL decorrentes da exclusão das receitas de exportação de sua base de cálculo.

Para fins da adesão ao programa, a Intimada informa que está providenciando a retificação de suas declarações do período, para fins de constituição e confissão dos valores, e apresentará os formulários relativos à adesão na forma prevista na Instrução Normativa RFB nº 2.168/2023.

Destaca, por fim, que tão logo conclua o procedimento de adesão ao programa, apresentará os respectivos comprovantes ao presente dossiê.

132. Ocorre que, apenas 3 dias depois de a Recorrente ter informado à Autoridade Fiscal que procederá a retificação de suas ECFs, mesmo não tendo sido intimada para tanto, a Fiscalização lavrou a presente autuação impondo multa regulamentar!!!

133. Ou seja, claramente a Recorrente foi cerceada do seu direito de retificar as suas declarações dentro do prazo, violando diretamente o art. 2º da Lei nº 9784/99.

134. Dessa forma, deve ser aplicado ao presente caso o entendimento firmado no Acórdão nº 1302-006.970 no qual foi afastada a aplicação da multa regulamentar, ante o descumprimento pelo Fisco do seu dever de intimação do contribuinte para que as supostas incorreções fossem sanadas.

135. Subsidiariamente, se não for afastada a multa aplicada, ao menos essa deve ser reduzida em 50% a fim de que o contribuinte não tenha prejudicado o seu direito garantido pela legislação ante à ausência de cumprimento do dever legal por parte da Autoridade Fiscal.

E.3) AUSÊNCIA DE DOLO

136. Cumpre trazer um esclarecimento quanto ao descabimento da seguinte afirmação da DRJ09: “Não merece prosperar, tampouco, o argumento de que não teria havido dolo na conduta do sujeito passivo, quando não justifica a reiterada omissão de apresentar as informações discriminadas mensalmente sobre o impacto das exportações nº resultado da pessoa jurídica” (fl. 3.176).

137. A DRJ09, sem analisar devidamente os autos, acabou acolhendo a ideia inculcada pela Fiscalização de que foram expedidas intimações que não foram atendidas pela Recorrente. Ao longo do RF, a Fiscalização afirmou que a Recorrente “[não prestou nenhum esclarecimento sobre as diferenças apontadas na intimação (L300 x M350)”.

138. Contudo, como se depreende dos autos, todas intimações foram inteira e completamente respondidas pelas Recorrente, sendo importante destacar que em diversas oportunidades, a Fiscalização requereu esclarecimentos que já haviam sido prestados em resposta a intimações anteriores, tendo em vista que preferiu ignorar os esclarecimentos prestados pela Recorrente, sendo este exatamente a situação do pedido de explicação quanto à suposta diferença entre os Blocos de Registro L300 e a M350.

139. A Recorrente, na resposta apresentada às fls. 157/160, esclareceu que esta divergência decorria do fato de que foram excluídas as receitas de exportação da base de cálculo da CSLL e não do lucro. Este procedimento estava amparado na decisão judicial proferida no Mandado de Segurança que permitia a exclusão das receitas, não se restringindo ao lucro. Veja:

(...)

140. Como se pode perceber, a contabilização feita pela Recorrente obedeceu estritamente à decisão fixada no Mandado de Segurança. Conforme se depreende do pedido feito no writ e da decisão judicial transitada em julgado, foi expressamente garantido à Recorrente o direito de excluir as receitas de exportação da base de cálculo da CSLL. Veja:

➤ Pedido objeto do Mandado de Segurança:

c) ao final, a concessão em definitivo da segurança, para declarar o direito líquido e certo de a **Impetrante** auferir, em sua plenitude, a imunidade concedida pelo artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, de forma a não incluir na determinação da base de cálculo da CSLL os valores correspondentes às **receitas de exportação**, e também a não sofrer a incidência da CPMF na movimentação financeira dos recursos derivados dessas operações de exportação, bem ainda a declaração do direito de compensar os valores indevidamente pagos, no decênio antecedente à propositura desta ação, decorrentes da indevida incidência dessas contribuições, com valores de tributos devidos à Receita Federal, corrigindo-se o indébito com a adoção dos mesmos critérios adotados pela Fazenda Nacional na exigência de seus créditos.

➤ Decisão judicial transitada em julgado:

Assim, em face da novel orientação adotada pelo Supremo Tribunal Federal, cujos fundamentos são aqui adotados como razões de decidir, é de ser provido o apelo, a fim de que seja afastada a incidência de CPMF e da CSLL sobre as **receitas provenientes de exportação**, na forma do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

141. O pedido do writ e a decisão judicial foram claros em excluir as receitas de exportação da base de cálculo da CSLL, sendo que a União em momento algum daqueles autos questionou a necessidade de serem considerados (adicionados) os custos e despesas vinculados o lucro decorrente das operações de exportação.

142. Caso a União pretendesse que a exclusão da CSLL fosse limitada pela adição/exclusão dos correspondentes custos e despesas relacionados às exportações deveria, então, ter apresentado embargos de declaração ou recursos solicitando tal limitação, o que não foi feito.

143. Com efeito, uma vez transitado em julgado decisão garantindo o direito da Recorrente de excluir da base de cálculo da CSLL as receitas de exportação, não cabe à Fiscalização ou a DRJ09 nestes autos tentar discutir os limites da coisa julgada fixada.

144. A Fiscalização ao insistir que a Recorrente não teria esclarecido as diferenças entre os registros L300 e M350, na realidade, ignora as informações prestadas pela Recorrente. A Fiscalização e tampouco a DRJ09 trouxeram argumentos para defender que apenas o lucro poderia ser excluído da base de cálculo da CSLL. Inclusive, por um motivo obvio, a decisão transitada em julgado no Mandado de Segurança foi cristalina em permitir a exclusão das receitas de exportação.

145. Na realidade, o que se vê, é que Fiscalização busca a todo tempo tentar invalidar ou limitar a decisão judicial fixada no Mandado de Segurança, preferindo criar a ideia de que a Recorrente não teria respondido às intimações, quando, na verdade, a Fiscalização deveria ter fundamentado o motivo pelo qual, no seu entendimento, o título executivo judicial não permitiria a exclusão das receitas de exportação, mas somente os lucros. A Fiscalização falta aqui com o seu dever de fundamentação, violando o art. 142 do CTN.

146. Assim, vê-se que inexistente dolo da Recorrente que respondeu a todas as intimações, prestando os esclarecimentos requeridos. O que ocorreu no caso foi que a Fiscalização preferiu ignorar tais esclarecimentos, visto que não teria como justificar a clareza do direito da Recorrente fixado no writ, preferindo assim afirmar que a Recorrente não prestou os esclarecimentos devidos, o que é inverídico, como demonstrado acima.

F) IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO DE PENALIDADES. BIS IN IDEM. POSICIONAMENTO RECENTE DA CSRF.

147. A Recorrente demonstrou ainda em sua impugnação que a Fiscalização, ao impor três multas (de ofício, regulamentar e isolada) com base na mesma conduta praticada pela Recorrente, qual seja, exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da CSLL, incorreu na prática ilegal do bis in idem.

148. Sobre esse ponto, a DRJ09 assim se manifestou:

“131. Primeiramente, cabe esclarecer que a multa proporcional(75%) e a multa isolada (50%) incidem sobre infrações distintas e são calculadas de forma distinta.

132. A primeira incide sobre a infração descrita no art. 44, I, da Lei 9.430, de 1996, isto é, sobre a totalidade ou diferença da contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

133. A segunda, à toda evidência, recai sobre a infração descrita nº art. 44, II, da mesma lei, vale dizer, sobre o valor do pagamento mensal calculado sobre a base de cálculo estimada que deixou de ser efetuado, ainda que viesse a ser apurada base de cálculo negativa para a CSLL.

134. No que diz respeito à Súmula CARF nº 105, referida na impugnação, o seu teor encontra-se reproduzido abaixo:(...)

135. Tendo em vista, contudo, a modificação da redação do dispositivo referido no corpo da Súmula: art. 44, §1º, IV, promovida pelo art. 14 da Medida Provisória 351/2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, verifica-se que ela não incide sobre a sanção ora aplicada, cujo fundamento, como visto, reside no inciso II, ‘b’, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

136. A alteração legislativa do art. 44 requer a aplicação de ofício das duas multas, tendo em vista haver duas normas penais tributárias distintas, não cabendo às Autoridades Fiscais afastarem a aplicação de regra vigente com base no princípio da consunção.

137. Não havendo arguição sobre os valores constituídos é de se manter a sanção tal como foi aplicada pela Autoridade Fiscal a quo. ” (fls. 3.173/3.174)

149. Independente do cancelamento da multa de ofício em razão da remissão prevista no art. 2º da Lei nº 14.740/2023, fato é que na autuação foram impostas 3 penalidades sob o mesmo fato, sendo que o cancelamento posterior de uma das penalidades, não desnatura o bis in idem praticado pela Fiscalização.

150. A multa isolada de 50% deve ser aplicada apenas ao longo no ano calendário correspondente e nas hipóteses em que do lançamento não decorre exigência de tributo. Justamente por ser exigida isoladamente é que recebe a denominação de multa isolada.

151. Nesse sentido, o CARF editou súmula nº 105, segundo a qual: “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”.

152. A alegação da DRJ09 de que a referida súmula não poderia ser aplicada, pois no presente caso o fundamento seria o inciso II, ‘b’, do art. 44 da Lei nº

9.430/1996 e não o inciso IV, § 1º, do art. 44 da referida lei, objeto da referida súmula, não é apto a afastar a aplicação da Súmula nº 105 ao caso. Este argumento foi detalhadamente analisado pela CSRF em recentíssimo julgado, ocorrido em 12.03.2025, que o afastou pelos seguintes motivos: (...)

153. De fato, a jurisprudência do STJ é unânime quanto à impossibilidade de aplicação concomitante de multa de ofício de 75% e a multa isolada de 50%: (...)

154. O entendimento firmado pelo STJ sobre a impossibilidade de concomitância da multa isolada de 50% e da multa de ofício de 75% baseia-se, fundamentalmente, no princípio da consunção, segundo o qual, nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

155. Diante do exposto, nos termos do precedente firmado pela CSRF, resta claro que a multa isolada aplicada em razão da suposta falta de recolhimento de estimativas mensais da CSLL deve ser cancelada, sob pena de incorrer em bis in idem e violar o princípio consunção, devendo este mesmo entendimento ser aplicado à multa regulamentar.

G) DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO E AO ART. 14 DA LEI Nº 14.689/2023

156. Quanto aos efeitos confiscatórios das multas aqui aplicadas, a DRJ09 apenas afirmou o seguinte: (...)

157. Ocorreu que a DRJ deixou de analisar que as multas aplicadas no presente caso chegam ao patamar de 155% adicionais ao valor do tributo cobrado, o que viola diretamente o art. 14 da Lei nº 14.689/2023, segundo o qual

“Art. 14. Com fundamento no disposto no inciso IV do caput do art. 150 da Constituição Federal, referendado por decisões do Supremo Tribunal Federal, fica cancelado o montante da multa em autuação fiscal, inscrito ou não em dívida ativa da União, que exceda a 100% (cem por cento) do valor do crédito tributário apurado, mesmo que a multa esteja incluída em programas de refinanciamentos de dívidas, sobre as parcelas ainda a serem pagas que pelas referidas decisões judiciais sejam consideradas confisco ao contribuinte.”

158. Ora, no presente lançamento, as multas impostas em decorrência da exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da CSLL correspondem aos seguintes montantes:

Multa 75%: R\$ 31.782.350,25

Multa isolada 50%: R\$ 1.126.756,60

Multa regulamentar: R\$ 33.065.676,69

Total das Multas: = R\$ 65.974.783,54

Multas = 155,69% do valor da CSLL

159. A multa regulamentar representa, por si só, 78% da contribuição exigida neste lançamento!

160. O art. 14 da Lei nº 14.689/2023, transcrito acima, se refere a todas as multas lançadas em autuação fiscal, não se limitando a alguma multa específica objeto do lançamento. É o que se percebe quando o §1º do dispositivo faz referência a “todo o montante de multa que exceda a 100%”.

161. A DRJ09 simplesmente ignorou tal dispositivo!

162. Mas não é só. As multas impostas no presente caso ofendem, também, o princípio da razoabilidade e da proporcionalidade e do não confisco.

163. É completamente desproporcional exigir-se multas correspondentes a 3,4 vezes o tributo que supostamente deveria ter sido recolhido, simplesmente pelo fato de a Recorrente ter excluído as receitas de exportação da base de cálculo da CSLL. E pior: quando tal exclusão se deu com fundamento em decisão judicial transitada em julgado que assim o determinava.

164. Além disso, o próprio artigo 8º do Decreto-lei nº 1.598/77 estabeleceu patamar máximo de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) para a cobrança da multa por descumprimento da obrigação acessória relativa à ECF:

“§ 1º A multa de que trata o inciso I do caput será limitada em:

I - R\$ 100.000,00 (cem mil reais) para as pessoas jurídicas que no ano-calendário anterior tiverem auferido receita bruta total, igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais);

II - R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) para as pessoas jurídicas que não se enquadrarem na hipótese de que trata o inciso I deste parágrafo”.

165. Ainda que o referido dispositivo trate do limite da multa pela ausência de entrega da ECF, deve ser aplicado, por analogia, à multa imposta por supostos erros cometidos na ECF apresentada pelo contribuinte, à luz do disposto no art. 108 do CTN.

166. Não seria minimamente proporcional ou razoável aplicar a limitação em questão ao contribuinte que sequer apresenta a ECF, e deixar de aplicá-la aos casos em que o contribuinte comete erros no seu preenchimento.

167. Finalmente, o STF já reconheceu a repercussão geral do efeito confiscatório da multa por descumprimento de obrigação acessória aplicada em patamar variável entre 5% e 40% da operação (Tema 487), já tendo sido proferido voto pelo Min. Roberto Barroso para limitar a penalidade a 20% do valor do crédito tributário vinculado à operação.

168. Assim, além de todo o já exposto, as multas impostas no presente caso ferem a proporcionalidade, o não confisco e a razoabilidade, especialmente porque neste caso o valor cobrado supera em muito o valor do tributo subjacente,

devendo ser inteiramente afastada qualquer toda multa que ultrapasse o valor da CSLL lançada.

169. Ad argumentandum, a multa regulamentar lançada deve ser limitada ao percentual de 20% (Tema STF 487) ou, subsidiariamente, ao limite máximo de R\$ 5.000.000,00 previsto no art. 8º-A do Decreto Lei nº 1.598/77 c/c art. 108 do CTN.

IV.

DOS PEDIDOS

170. Ante todo o exposto, a Recorrente requer na reforma da decisão recorrida para que sejam canceladas as multas regulamentar e isolada, nos termos demonstrados acima. Subsidiariamente, caso se entenda que a decisão recorrida incorreu em nulidade ao deixar de analisar os argumentos apresentados pela Recorrente, afastando a aplicação do art. 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/72, requer o envio dos autos à DRJ09 para que sejam analisados devidamente os argumentos de defesa da Recorrente.”

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relator

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

SÍNTESE DOS FATOS

Conforme já relatado, a matéria controvertida refere-se à multa isolada por falta de recolhimento da CSLL sobre a base estimada no ano-calendário de 2019 e sobre a multa regulamentar por apresentação de ECD com informações inexatas, incorretas ou omitidas nos anos calendários de 2022 e 2023.

Não foi instaurado o litígio no que toca à exigência da CSLL propriamente dita nos anos calendários de 2019 a 2022, porque, alegando juízo de “conveniência e oportunidade”, a Recorrente deixou de impugnar esses lançamentos (Em base anual em 2019 e trimestral em 2020, 2021 e 2022) e aderiu, de modo irrevogável e irretratável, ao Programa de Auto regularização Incentivada estatuído na Lei nº 14.740, de 2023 – matéria tratada no Processo Administrativo nº 13031.211607/2024-83.

FISCALIZAÇÃO E LANÇAMENTO

Em procedimento fiscal realizado para verificação do cumprimento das obrigações tributárias da Impugnante, a Autoridade Autuante concluiu que, nos anos calendários de 2019 a

2022, foram indevidamente excluídas da base de cálculo da CSLL receitas decorrentes de exportação, o que caracterizaria, no seu entender, a prática das seguintes infrações:

- (i) recolhimento a menor da CSLL, justificando a sua cobrança com a imposição de multa de ofício de 75% e o acréscimo de juros de mora, totalizando o valor de R\$ 83.953.044,75;
- (ii) falta de recolhimento da contribuição social sobre a base estimada, acarretando a cobrança de multa isolada de 50% sobre o valor que deixou de ser recolhido mensalmente, totalizando a quantia de R\$ 1.126.756,60; e,
- (iii) apresentação de Escrituração Contábil Fiscal (“ECF”) com informações incorretas (consubstanciadas na exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da CSLL), justificando a cobrança de multa de 3% sobre as receitas de exportação excluídas na apuração da contribuição, totalizando o montante de R\$ 33.065.676,69 (78% do valor da CSLL apurada).

O cerne da autuação, portanto, reside na aplicação do Tema 885/STF, segundo o qual: *“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 (...)”*.

Com base no referido Tema, a *Fiscalização entendeu que a decisão proferida no Mandado de Segurança nº 2007.71.07.004647-4 (“MS”), transitada em julgado em 11.02.2014, que assegurou o direito da Recorrente de excluir as receitas de exportação da base de cálculo da CSLL, teria parado de produzir efeitos quando do julgamento do Tema 8/STF.*

Entretanto este Tema foi julgado em 18.08.2010, isto é, antes da decisão transitar em julgado no MS, e decidiu pela incidência da CSLL sobre o lucro decorrente das exportações.

Foi lavrada, então, a presente autuação para a cobrança de:

- (i) CSLL, supostamente recolhida a menor em razão da exclusão das receitas de exportação;
- (ii) multa isolada de 50% pela falta de recolhimento das estimativas mensais, decorrentes da exclusão das referidas receitas; e, (iii) multa regulamentar de 3% por prestar informações incorretas em sua Escrituração Contábil Fiscal (“ECF”), consubstanciadas na exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da CSLL.

Em relação à cobrança da CSLL, apesar de discordar, a Recorrente optou por incluir os referidos valores no Programa de Autorregularização Incentivada, apresentando impugnação em relação às Multa Regulamentar e Isolada.

Segundo a Recorrente, a Autoridade Fiscal teria desconsiderado a decisão judicial transitada em julgado no Mandado de Segurança nº 2007.71.07.004647-4/RS (“Mandado de

Segurança”) que lhe assegurava o direito de exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da CSLL. **Para tanto, alegou ser aplicável ao caso o recente Tema 885 do Supremo Tribunal Federal (“STF”), o qual determinaria a interrupção dos efeitos da coisa julgada favorável à Impugnante, pois o STF teria decidido pela constitucionalidade da incidência da CSLL sobre as receitas de exportação no Tema 8/STF, de 18.08.2010.**

Assim sendo, nos termos do TVF, o cerne da autuação consiste na aplicação do entendimento firmado no Tema 885 do Supremo Tribunal Federal (“STF”), segundo o qual *“as decisões proferidas em ação direta ou em sede de transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo”*.

De acordo com a Autoridade Fiscal, não obstante a Recorrente possuir decisão judicial transitada em julgado em **11.02.2014** no Mandado de Segurança nº 2007.71.07.004647-4/RS (“Mandado de Segurança”) que lhe assegurava o direito de excluir as receitas de exportação da base de cálculo da CSLL, aquela decisão teria **parado de produzir** efeitos em razão do julgamento do Tema 8/STF, ocorrido **em 18.08.2010**, que decidiu pela incidência da CSLL sobre o lucro decorrente das exportações.

Apesar de entender que o Tema 885/STF é inaplicável ao presente caso e que a coisa julgada obtida no Mandado de Segurança permanece hígida, já que foi formada **depois** do julgamento do Tema 8/STF, a Recorrente optou por incluir parte do lançamento relativo ao Auto de Infração de CSLL no Programa de autorregularização incentivada de tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, instituído pela Lei nº 14.740/2023 e regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 2.168/2023 (“Programa de Autorregularização”). Os referidos débitos de CSLL e a respectiva multa de ofício e juros de mora são controlados por meio do Processo Administrativo nº 13031.211607/2024-83.

IMPUGNAÇÃO

No entanto, a Recorrente impugnou o lançamento não se conformando com (i) a cobrança da multa isolada de 50% por suposta ausência de recolhimento de valores devidos por estimativa, exigida concomitantemente com a multa de ofício de 75% sobre os valores de CSLL não recolhidos; nem, tampouco, com (ii) a cobrança de multa regulamentar de 3% sobre os valores supostamente equivocados lançados em suas declarações.

DECISÃO DA DRJ

Porém, a DRJ manteve o lançamento relativo às exclusões indevidas da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) nos anos-calendário de 2019 a 2022, ausência de recolhimento de estimativas mensais da CSLL e apresentação da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) com informações incorretas nos anos de 2022 e 2023, sob a alegação de que teria caído por terra os argumentos quanto à inaplicabilidade do Tema 885, já que a Recorrente aderiu ao parcelamento quanto aos débitos de CSLL.

Percebe-se que a DRJ desconsiderou que o Tema 885 é o fundamento para a aplicação das multas regulamentar e isolada, de modo que a adesão ao parcelamento em nada impacta o questionamento da ilegalidade destas penalidades.

RECURSO VOLUNTÁRIO

A Recorrente contestou a decisão da DRJ09 que manteve a cobrança de multas tributárias (regulamentar de 3% e isolada de 50%) relativas aos anos-calendário de 2019 a 2022, alegando que a exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da CSLL foi respaldada por decisão judicial transitada em julgado; a aplicação do Tema 885 do STF foi equivocada e não se aplica ao caso concreto, **e, mesmo que se entenda pela aplicação do Tema 885, as multas devem ser canceladas, conforme modulação de efeitos decidida pelo STF nos embargos de declaração do mesmo tema.**

E, ao final, requereu o cancelamento integral das multas regulamentar e isolada e subsidiariamente, caso se reconheça nulidade da decisão da DRJ09 por omissão na análise dos argumentos, requer o retorno dos autos à DRJ09 para nova apreciação. Caso mantida a multa regulamentar: seja aplicada a Redução de 50% (por ausência de intimação específica) e limitada ao teto de R\$ 5.000.000,00 ou 20% do valor da CSLL, conforme Tema 487/STF.

ANÁLISE DAS RAZÕES RECURSAIS

Consoante já sobejamente demonstrado, a decisão judicial favorável à empresa transitou em julgado após o julgamento do Tema 8/STF (que trata da incidência da CSLL sobre lucros de exportação). Portanto, não se poderia aplicar retroativamente o entendimento do Tema 885 para desconstituir os efeitos da coisa julgada.

Ademais, o STF decidiu que multas tributárias não podem ser aplicadas a fatos geradores anteriores à publicação da ata do julgamento do mérito do Tema 885 (13/02/2023), quando o contribuinte possuía decisão judicial transitada em julgado. E a Recorrente se enquadra nessa situação, pois sua decisão judicial é anterior a essa data.

Ainda de acordo com a Recorrente, a mudança de critério jurídico pela Receita Federal em 2023 não pode retroagir para atingir fatos geradores anteriores. A Recorrente tinha legítima expectativa de que sua conduta estava correta, conforme decisões judiciais e práticas administrativas anteriores.

Por outro lado, a Recorrente não teria sido intimada especificamente para corrigir supostos erros na ECF, como exige o art. 8º-A, §3º, II do Decreto-Lei nº 1.598/77. As informações prestadas estavam claras, corretas e exatas, conforme a decisão judicial. A divergência de interpretação não justifica aplicação de multa. A aplicação simultânea das multas de ofício (75%), isolada (50%) e regulamentar (3%) configura bis in idem, vedado pela jurisprudência do CARF (Súmula 105) e do STJ. A multa isolada não pode ser aplicada junto com a multa de ofício sobre o mesmo fato gerador.

Em resumo, a decisão de piso considerou que, como a Recorrente aderiu ao Programa de Autorregularização para os débitos de CSLL, ela renunciou à impugnação do tributo principal. Com isso, a discussão ficou restrita às multas isolada e regulamentar, sem reanálise do mérito da exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da CSLL.

Contudo, discordo da decisão da DRJ e passo a explicar meus fundamentos.

SUPERVENIÊNCIA DA DECISÃO DO MS AO TEMA 8

Em 11.02.2014 transitou em julgado a decisão final de mérito no MS que assegurou a exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da CSLL. O Tema 8/STF, contudo, teve sua ata de julgamento publicada em 18.08.2010 e sua aplicação foi expressamente afastada no MS, pois o TRF da 4ª Região entendeu que o Recurso Extraordinário interposto pela União no MS não havia impugnado especificamente os pontos analisados no Tema 8.

Irresignada, a União ajuizou Ação Rescisória alegando que a decisão do MS violava o Tema 8 do STF, tendo sido julgada improcedente a referida ação quanto a este pedido, em decisão transitada em julgado em 08.08.2019.

Os fatos podem ser resumidos da seguinte forma:



Ou seja, quando os fatos geradores das multas ocorreram entre 2019 e 2023 inexistia dúvida quanto à validade da decisão proferida no MS. Logo, a Recorrente ao informar em sua ECF a exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da CSLL, inexistindo, consequentemente, estimativas a serem recolhidas, não praticou qualquer conduta punível.

Na realidade, a Recorrente praticou a conduta que lhe era esperada, cumprindo a decisão judicial, devendo ser lembrado que neste período inexistia qualquer questionamento quanto à sua validade.

Além disso, o Tema 885 trata de situação diferente da dos autos. Para aplicação da sua tese é necessária a existência de uma decisão judicial transitada em julgado e produzindo efeitos, sendo que posteriormente o STF se manifesta de forma divergente desta coisa julgada. Neste caso, os efeitos da coisa julgada (que já estão sendo produzidos) serão interrompidos automaticamente por uma decisão posterior e vinculante do STF.

O Tema 885 não pode ser aplicado se a decisão vinculante for proferida antes da decisão do contribuinte transitada em julgado, posto que neste caso não se pode interromper efeitos que sequer começaram a ser produzidos.

A distinção da hipótese de aplicação do Tema 885 e a situação do presente caso, pode ser esquematizada da seguinte forma:



Ou seja, a coisa julgada formada no MS não produziu efeitos antes do julgamento do Tema 8/STF, o que demonstra que seus efeitos não foram interrompidos quando do seu julgamento. A decisão proferida no referido writ é válida até hoje, demonstrando que a Recorrente não incorreu nas condutas passíveis da imposição das multas regulamentar e isolada aplicadas indevidamente pela Fiscalização.

Em caso análogo ao presente, em que a decisão transitada em julgado em favor do contribuinte era posterior ao julgamento da matéria pelo STF, a CSRF expressamente esclareceu que esta não era a hipótese de aplicação do Tema 885:

“(…) é fato que a decisão transitada em julgado, proferida no Agravo de Instrumento nº 2002.02.01.042552-8, reconheceu, em 02.09.2003, que o sujeito passivo fazia jus à imunidade tributária com relação a todos os impostos – e não apenas ao IOF –, por força da alínea “c” do inciso VI do art. 150 da CF/88.

Assim, nos resta analisar os efeitos de tal coisa julgada em face da MP nº 2.222/2001, do RE 202700/DF e da Súmula nº 730 do STF – o **que passa, necessariamente, pelo decidido pelo STF nos autos dos Recursos Extraordinários nos 955.227/BA (Tema nº 885 da Repercussão Geral) e 949.297/CE (Tema nº 881 da Repercussão Geral)**, que fixou as seguintes teses:

(…)

Para melhor compreensão das repercussões do decidido pelo STF com relação à coisa julgada ora em discussão, é preciso rememorar a cronologia dos fatos: (…)

- Em 01.03.2002 foi publicado o acórdão proferido no RE 202700/DF, julgado pelo Pleno do STJ e, em 13.03.2002, ocorreu o seu trânsito em julgado;
- Em 02.09.2003, foi proferido o Agravo de Instrumento nº 2002.02.01.042552-8, que reconheceu a aplicação do Mandado de

Segurança nº 90.0010071-2 a todos os impostos e, em 27.02.2004, ocorreu o seu trânsito e julgado; e (...)

O RE 202700/DF (...) **é anterior ao trânsito da decisão proferida no Agravo de Instrumento nº 2002.02.01.042552-8**, que estendeu os seus efeitos a todos os impostos, **não podendo, portanto, impactá-la**. E, ainda que assim não se entenda, nos termos decididos pelo STF nos Temas nºs 881 e 885, o RE 202700/DF, proferido em controle incidental de constitucionalidade, antes da instituição do regime de repercussão geral, não impacta automaticamente a coisa julgada formada no Mandado de Segurança nº 90.0010071-2.”(Acórdão nº 9101-007.177, de 02.10.2024)

No precedente acima, o STF julgou a matéria em 13.03.2002, enquanto a decisão do contribuinte transitou em julgado no MS em 27.02.2004, ou seja, posteriormente ao julgamento do STF. A CSRF corretamente entendeu que o Tema 885 não poderia ser aplicado, visto que a decisão do contribuinte era posterior ao julgamento do STF – exata hipótese do presente caso.

Assim, não restam dúvidas de que a correta aplicação do Tema 885/STF demonstra que a Recorrente não incorreu em condutas passíveis de punição, devendo ser afastadas as multas aqui aplicadas.

IMPORTANTE DETALHAR A DISTINÇÃO ENTRE O OBJETO DO MS E O TEMA 8.

O objeto do MS foi garantir o direito da Recorrente de ver excluídas da base de cálculo da CSLL as receitas de exportação, tendo sido o seu pleito atendido pela decisão transitada em julgado, que assim assegurou: *“é de ser provido o apelo, a fim de que seja afastada a incidência de CPMF e da CSLL sobre as receitas provenientes de exportação”*.

Contudo, a tese fixada no Tema 8 foi a seguinte: “A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL incide sobre o lucro decorrente das exportações. A imunidade prevista no artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/2001, não o alcança”.

Enquanto o MS assegura a exclusão das receitas, o Tema 8 apenas tratou do lucro. Considerando que não convergem a tese fixada no Tema 8 e o quanto decidido no MS, verifica-se que a Recorrente não praticou nenhuma conduta punível ao (i) não realizar o pagamento de antecipação de CSLL sobre suas receitas de exportação; e (ii) informar na ECF que excluiu as receitas de exportação da base de cálculo da CSLL.

A Recorrente possui decisão judicial transitada em julgado desde 2014, sendo que Fazenda Pública reconheceu a sua eficácia em diversas oportunidades, seja quando ajuizou ação rescisória, seja quando respeitou o seu direito à compensação dos valores recolhidos indevidamente.

Assim, o contexto é que a DRJ considerou que o Tema 885 do STF interrompe os efeitos da decisão judicial favorável à MWM, permitindo a autuação e aplicação de penalidades, enquanto, a Recorrente argumentou que o Tema 885 não se aplica, pois sua decisão judicial transitou em julgado após o julgamento do Tema 8/STF. Além disso, destaca que os embargos de declaração no Tema 885 afastam a exigibilidade de multas tributárias para fatos geradores anteriores a 13/02/2023, o que inclui os anos autuados.

Em suma, em meu sentir, o Tema 885/STF, utilizado como justificativa para a cobrança das multas em discussão, é inaplicável ao presente caso, eis que enquanto a ata do julgamento do Tema 8/STF foi publicada no dia 18.08.2010, a decisão proferida no Mandado de Segurança da Impugnante somente transitou em julgado em 11.02.2014, após a interposição de diversos recursos pelas partes.

Como a coisa julgada formada no Mandado de Segurança impetrado pela Recorrente foi significativamente posterior ao Tema 8/STF, não há como aplicar ao caso o Tema 885, segundo o qual “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”.

Outrossim, ainda que o Tema 885/STF fosse aplicável ao caso, não poderia ter efeitos retroativos no que se refere à imposição de multas contra a Impugnante, que vem se aproveitando da decisão judicial que lhe foi favorável há mais de 10 anos, sob pena de violação ao art. 146 do Código Tributário Nacional (“CTN”).

DA INEXISTÊNCIA DE CONDUTA PUNÍVEL E IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DAS MULTAS ISOLADAS E REGULAMENTARES

Inicialmente, destaco que o fato de a Recorrente ter aderido ao Programa de Autorregularização Incentivada de Tributos (instituído pela Lei nº 14.740/2023 e regulamentado pela IN RFB nº 2.168/2023) não ampara a possibilidade de aplicação das multas isoladas e regulamentares:

Art. 2º – A adesão ao Programa de Autorregularização implicará a remissão das multas de mora e de ofício incidentes sobre os débitos regularizados.

Essa adesão foi feita **antes da lavratura dos autos de infração**, com o objetivo de **liquidar os débitos de CSLL** decorrentes da exclusão das receitas de exportação da base de cálculo, por isso, Recorrente **não impugnou o lançamento da CSLL**, pois optou por regularizar os débitos via programa, o que torna o crédito tributário **definitivo em sede administrativa**.

No entanto, a Recorrente manteve a impugnação das multas isolada e regulamentar, por entender que estas não podem ser aplicadas em razão da legalidade de sua conduta e da modulação de efeitos do Tema 885/STF.

Quanto à Multa Regulamentar (3%) por Informações Inexatas na ECF, a Recorrente argumentou que: a) as informações prestadas na ECF refletem fielmente sua apuração contábil, conforme a decisão judicial que lhe autorizava a exclusão das receitas de exportação; b) divergência de interpretação jurídica entre o Fisco e o contribuinte não configura inexatidão ou omissão; c) a intimação feita pela Fiscalização foi genérica, sem apontar erro específico, o que viola o art. 8º-A, §3º, II do Decreto-Lei nº 1.598/77, que exige intimação clara para correção e houve a intenção de retificar a ECF, mas a autuação foi lavrada antes que pudesse fazê-lo, cerceando seu direito à redução da multa.

Por outro lado, no tocante à Multa Isolada (50%) – Falta de Recolhimento de Estimativas, a Recorrente sustentou que a) não houve infração, pois a exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da CSLL estava amparada por decisão judicial transitada em julgado; b) a aplicação da multa isolada pressupõe uma conduta punível, como má-fé ou descumprimento de obrigação tributária, o que não ocorreu e c) que a Súmula CARF nº 105 e a jurisprudência do STJ vedam a cumulatividade da multa isolada com a multa de ofício, por configurarem *bis in idem*.

Vale destacar que as multas tributárias decorrem da prática de um ato punível, conforme já estabelecido pelo STF no Tema 736 que reconheceu a inconstitucionalidade da multa pelo indeferimento da compensação, ante a ausência de uma conduta passível de punição:

“Nesses termos, o pedido de compensação tributária não se compatibiliza com a função teleológica repressora das multas tributárias, porquanto a automaticidade da sanção, sem quaisquer considerações de índole subjetiva acerca do animus do agente, representaria, ao fim e ao cabo, imputar ilicitude ao próprio exercício de um direito subjetivo público com guarida constitucional. (...) Ademais, adoto a seguinte tese jurídica ao meu voto e a proponho para debate ao Colendo Tribunal Pleno: “É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária”.

Inclusive, no Tema 885, quando foi analisada a necessidade de modulação dos efeitos, o STF estabeleceu que não poderiam ser cobradas quaisquer tipos de multas tributárias dos contribuintes no que se refere aos fatos geradores anteriores ao julgamento de mérito deste tema nos casos em que o contribuinte possuía decisão judicial transitada em julgado, ante a inexistência de conduta punível:

“(...) verifico que referido expediente não guarda consonância ao caráter finalístico da penalidade pecuniária, seja em seu caráter retributivo, seja no aspecto preventivo geral ou especial. Afinal, embora a existência de um recurso repetitivo julgado pelo e. STJ não vincule terminantemente este STF, é forçoso reconhecer que não há que se falar em má fé, dolo ou culpa por parte de um sujeito passivo, no caso dele possuir em seu favor uma decisão judicial com trânsito em julgado que lhe exonere do pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, ante o fundamento da inconstitucionalidade desse tributo, conjuntamente ao fato de sua interpretação quanto aos efeitos temporais desse

instituto receber por anos a chancela da instância judicial responsável pela uniformização da legislação federal.

(...)

5. Sendo assim, com a mais respeitosa vênia, não entendo como se pode compreender existir conduta reprovável por parte do contribuinte que se socorreu ao Poder Judiciário.

(...)

13. Ante o exposto, conheço dos embargos de declaração para os prover, em parte, de modo a afastar a exigibilidade das multas tributárias lançadas pela Administração Tributária em situações abarcadas pelos Temas nº 881 e 885 do repertório da repercussão geral.” (trecho do voto do Min. André Mendonça)

Está claro, pelos autos, que a Recorrente não praticou qualquer conduta punível, tendo agido nos exatos termos da sua decisão judicial que estava inquestionavelmente válida durante o período autuado, não podendo ser esperada qualquer outra conduta que não fosse o cumprimento dos termos fixados na coisa julgada.

Portanto, o STF, ao julgar os embargos de declaração no Tema 885 (13/02/2023, quando o contribuinte possuía decisão judicial transitada em julgado), determinou que não são exigíveis multas tributárias de qualquer natureza para fatos geradores anteriores a 13/02/2023, quando o contribuinte possuía decisão judicial transitada em julgado. Tal entendimento é vinculante e de observância obrigatória pelos órgãos do CARF, conforme art. 99 do RICARF.

A Recorrente se enquadra nessa situação, pois sua decisão judicial é anterior a essa data.

Já no tocante à multa regulamentar, essa está baseada no art. 8º-A, II, do Decreto nº 1.598/77, que somente autoriza a sua aplicação ao sujeito passivo que: (a) a prestar informação incorreta / inexata ou (b) deixar de prestar uma informação da qual tinha conhecimento (omissão).

No presente caso, a Recorrente não incorreu em quaisquer das hipóteses legais que permitem a aplicação desta multa, visto que as informações prestadas estavam: corretas, já que amparada em decisão judicial transita em julgado; exatas, já que refletiam a sua apuração; e, claras, já que a Recorrente não omitiu que as receitas de exportação foram excluídas da base de cálculo da CSLL

Por outro lado, de acordo com o inciso II do § 3º do art. 8-A do Decreto-Lei No 1.598/77, o contribuinte deve ser previamente intimado para correção da ECF. No presente caso, a DRJ entendeu que a intimação de fls. 1.153 cumpriu essa obrigação. Contudo, essa intimação determinava o seguinte:

3 – A apresentação da ECF com incorreções ou omissões acarretará a aplicação de multas à pessoa jurídica (IN RFB nº 2004/21). Caso o contribuinte verifique incorreções ou omissões em suas ECF, transmitir ao SPED a ECF retificadora, com todas as operações que influenciem a composição da base de cálculo e o valor devido do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

O Fiscal não indicou qual erro ou omissão teria sido praticado pela Recorrente, de modo que a intimação genérica não tem o condão de cumprir a exigência legal.

Em caso semelhante em que o contribuinte não foi devidamente intimado a retificar a sua ECD, este Tribunal reconheceu que a ausência desta intimação fere direito do contribuinte, devendo ser afastada a multa regulamentar:

“(…)

MULTA ISOLADA. ERRO DE ESCRITURAÇÃO NA ECD. DESCABIMENTO. INEXISTÊNCIA DE INFRAÇÃO E INEXISTÊNCIA DE PRÉVIA INTIMAÇÃO AO SUJEITO PASSIVO PARA SANAR A FALTA. Deve ser aplicada a aplicação da multa quando todas as informações necessárias para obter uma compreensão precisa do evento econômico estavam claramente apresentadas no lançamento contábil, o qual não deve ser interpretado exclusivamente com base em seu histórico. O § 1º do artigo 1184 do Código Civil permite a utilização de uma escrituração resumida do Diário, desde que os totais não ultrapassem um período de trinta dias, especialmente para contas com operações numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento. A regra do inciso II do parágrafo único do artigo 12 da Lei 8218/1991 é suficientemente descritiva, abrangente e decisiva, no sentido de determinar que as multas serão reduzidas a 75% se o sujeito passivo cumprir a obrigação no prazo a ser fixado em intimação. A redação do dispositivo legal não deixa margem para dúvidas, pois estabelece, ao mesmo tempo, um direito para o contribuinte e um dever para a fiscalização, dever este concernente à necessidade de intimação para que o sujeito passivo forneça as informações ou corrija a ECD dentro de determinado prazo. (Acórdão nº 1302-006.970, Relator: Savio Salomão de Almeida Nóbrega, Data da Sessão: 18/10/2023.

A empresa não foi intimada especificamente para corrigir supostos erros na ECF, como exige o art. 8º-A, §3º, II do Decreto-Lei nº 1.598/77. As informações prestadas estavam claras, corretas e exatas, conforme a decisão judicial. A divergência de interpretação, sob o meu ponto de vista, não justifica aplicação de multa.

Ademais, de acordo com a Súmula 105 do CARF: *“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”*.

O acórdão de piso, porém, afastou a aplicação dessa Súmula por entender que no presente caso o fundamento seria o inciso II, 'b', do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e não o inciso IV, § 1º, do art. 44 da referida lei, objeto da referida súmula.

Este tipo de argumento já foi analisado e afastado pela CSRF em recente julgado:

“Diante disso, apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada “lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”, entendo que os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. Ademais, o STJ, por meio de suas duas turmas, concluiu pela impossibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa com multa de ofício, em razão da aplicação do princípio da consunção ou da absorção.” (CSRF, Acórdão nº 9101-007.304, Relatora: Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Data da Sessão: 10.03.2025)

Vale destacar que o STJ – REsp 1.708.819/RS – também já decidiu no sentido de “a multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção.”

Ainda que a multa de ofício tenha sido cancelada pela adesão ao programa, sua existência no lançamento original impede a aplicação da multa isolada, pois ambas decorrem da mesma conduta.

Nesses termos, a multa isolada aplicada em razão da suposta falta de recolhimento de estimativas mensais da CSLL deve ser cancelada, sob pena de incorrer em *bis in idem* e violar o princípio consunção, devendo este mesmo entendimento ser aplicado à multa regulamentar.

Nesse contexto, concluo que:

- a) a adesão ao Programa de Autorregularização afasta a aplicação da multa de ofício e demonstra a boa-fé da Recorrente;
- b) a aplicação das multas isolada e regulamentar é ilegal, por ausência de conduta punível, violação ao princípio da consunção, ausência de intimação específica e afronta à modulação de efeitos do Tema 885/STF;
- c) a manutenção das penalidades configura *bis in idem*, cerceamento de defesa, e violação à segurança jurídica.

Dessa maneira, entendo que deve haver o cancelamento integral das multas isolada e regulamentar aplicadas à Recorrente.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no

âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e Súmula CARF nº 2).

APLICAÇÃO DA LINB EM PROCESSO ADMINISTRATIVO

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.

Ante o exposto, entendo que devem ser canceladas integralmente as multas regulamentar e isolada aplicadas e em discussão.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça