



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16004.720092/2015-32
ACÓRDÃO	1301-007.708 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de dezembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUICAO FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012, 2013

LIMITES DA COISA JULGADA. MODIFICAÇÃO SUBSTANTIVA DA SITUAÇÃO JURÍDICA NAS RELAÇÕES DE TRATO SUCESSIVO.

Inobstante o trânsito em julgado da decisão judicial favorável ao sujeito passivo, os seus termos não podem se projetar indefinidamente para o futuro, especialmente porque o Supremo Tribunal Federal, em várias oportunidades (RE 146.733-9/SP, em 29/06/1992, RE 138.284-8/CE, em 01/07/2002, e RE 150.764/PE, em 16/12/92) concluiu pela constitucionalidade da exigência da CSLL pela Lei 7.689, de 1988, a partir do ano-calendário 1989, afastando apenas a sua cobrança no ano de 1988, entendimento que foi amplificado pela Resolução do Senado Federal nº 11, de 1995, quando se deu efeito erga omnes para essa inconstitucionalidade apenas pontual da referida lei (relativamente à cobrança da CSLL no próprio ano de sua instituição), conforme havia concluído o STF.

O STF, ao julgar os RE nº 955.277/BA, Tema 885, e RE 949.297/CE, Tema 881, pela sistemática do art. 1.036 do CPC, decidiu que, a partir da declaração de constitucionalidade da Lei nº 7.869, de 1988 (ADI nº 15), houve modificação substantiva na situação jurídica subjacente à decisão transitada em julgado que favorecia o sujeito passivo. A partir dessa decisão, com efeito erga omnes, as relações de trato sucessivo se sujeitam, prospectivamente, à incidência da nova norma jurídica (ADI nº 15).

A CSLL a partir do ano-calendário 1999 é devida, aplicando-se o entendimento do STF, de forma vinculante no âmbito do contencioso administrativo, por força do art. 99 do RICARF.

RESP Nº 1.118.893/MG DECIDIDO NA SISTEMÁTICA DOS RECURSOS REPETITIVOS. INEXISTÊNCIA DE EFEITO VINCULANTE EM RAZÃO DE

INADEQUAÇÃO DAQUELE JULGADO AO CASO CONCRETO (ART. 99 DO RICARF).

No julgamento do RESP nº 1.118.893/MG, o STJ tratou apenas dos efeitos retroativos em relação ao que restou decidido pelo STF, especificamente quanto à exigência de débito de CSLL com fato gerador ocorrido em 1991. O STJ não se manifestou sobre a eficácia prospectiva das decisões do STF, não tratou da implicação destas decisões que reconheceram a constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, em especial após edição da Resolução do Senado Federal nº 11, 1995) sobre os fatos geradores ocorridos a partir de então.

Não há vinculação aos conselheiros do CARF no presente caso, nos termos do art. 99 do RICARF quando: (i) o REsp não se refere a leis posteriores e que fundamentam o lançamento; (ii) não se pode aplicar as conclusões daquele julgado, pois normas legais posteriores alteraram a regra-matriz de incidência, em especial no que se refere aos seus aspectos material (novo disciplinamento legal) e temporal (fatos geradores posteriores). Sobre esses dois pontos, registre-se que o próprio REsp nº 1.118.893/MG, em sua fundamentação, deixa claro que, se houvesse lei superveniente que afetasse a cobrança que foi afastada pela coisa julgada, ela deve ser considerada. Foi exatamente isso que ocorreu, a partir da decisão do STF em sede de controle concentrado e a partir da Resolução do Senado Federal nº 11, 1995, com efeito erga omnes, que irradia seus efeitos como um novo marco jurídico.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Súmula CARF nº 108).

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2012, 2013

NULIDADE DO LANÇAMENTO. PROVIMENTO PARCIAL DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA QUE DETERMINA REDUÇÃO DO QUANTUM DEVIDO EM RAZÃO DO APROVEITAMENTO DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL. INEXISTÊNCIA

O fato de a r. Decisão ter reduzido o quantum devido em razão de ter dado provimento a fato modificativo do ato de lançamento, trazido pelo sujeito

passivo na impugnação, em nada se configura como nulidade do lançamento.

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA QUE UTILIZA FUNDAMENTO DE TERCEIRA DECISÃO. INEXISTÊNCIA.

Não há ofensa ao referido ao art. 59 do PAF quando o objeto central da lide diz respeito a questão de direito na qual o julgador entende estar adequadamente analisada em terceiro processo.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2012, 2013

BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DESPESAS INDEDUTÍVEIS PARA FINS DO IRPJ. MULTAS POR INFRAÇÕES. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO PARA FINS DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

O art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, define que são operacionais as despesas computadas nos custos que sejam necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora, ao passo que o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, determina ser a base de cálculo da CSLL o resultado do período-base, com observância da legislação comercial, com os ajustes lá definidos.

Além disso, com base no art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente. Conclui-se, portanto, não haver outra razão para referido dispositivo não fosse que a expressão legislação vigente se referir ao IRPJ, pois em relação à CSLL tal referência seria vazia de sentido.

BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DESPESAS INDEDUTÍVEIS PARA FINS DO IRPJ. DOAÇÕES OU PATROCÍNIOS A PROJETOS CULTURAIS.

As doações e os patrocínios com base no art. 18 da Lei nº 8.313, de 1991, assim como os dispêndios com licença maternidade, art. 5º da Lei nº 11.770, de 2008, são deduzidas da própria parcela do imposto de renda a pagar, razão pela qual não há razão alguma para dedução cumulativa como despesa operacional e, conseqüentemente, cogitar-se como também dedutível para fins do IRPJ e da CSLL.

A razão pela qual a lei vedou a dedução desses valores como despesa operacional, consiste no fato que o recurso da doação ou patrocínio ser um recurso da União (que abre mão de receber o imposto que lhe era devido),

não há porque o sujeito passivo pretender deduzir alguma despesa operacional a esse título, nem para o IRPJ, nem para a CSLL.

MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS E MULTA VINCULADA.

O art. 44, I e II, da Lei nº 9.430, de 1996, com nova redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007, da prevê duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incorrendo o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. Quanto ao Recurso Voluntário, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade; e, quanto ao mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso e Eduarda Lacerda Kanieski, que lhe deram provimento parcial para cancelar a multa de ofício exigida sobre a CSLL, bem como a multa isolada por falta de recolhimento sobre a base estimada desse mesmo tributo. Manifestou intenção de apresentar Declaração de Voto o Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, José Eduardo Dornelas Souza, Luís Ângelo Carneiro Baptista (substituto integral), Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. Tratam-se de Recursos de Ofício e Voluntário contra decisão da DRJ Belém, que julgou parcialmente procedente a impugnação contra Auto de Infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) referentes aos anos-calendário de 2012 e 2013, no valor de R\$ 263.942.817,34 e R\$ 333.009.812,29.

2. Por bem resumir o processo, adota-se o relatório da Resolução nº 1301-000.600 (fls. 2.208/2.219), na qual foi decidido a conversão do julgamento em diligência à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, para em contrarrazões, manifeste-se sobre a alegação do patrono do contribuinte em tribuna, de discussão que não estava nos autos quanto à aplicação do art. 24 da LINDB, com a redação dada pela Lei nº 13.655, de 2018; e, em seguida, por sobrestar o julgamento dos recursos destes autos até que sejam proferidas decisões administrativas definitivas nos processos nº 16561.720195/2012-34 e nº 16561.720059/2013-25:

COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 01-32.922 da 1ª Turma da Delegacia de Julgamento em Belém que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada.

O Presidente do colegiado a quo recorre de ofício a este Conselho, com fulcro no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c , art. 1º da Portaria MF nº 63, 03 de janeiro de 2008, haja vista o acórdão de origem ter exonerado o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total superior a R\$ 1.000.000,00.

Por bem refletir o litígio até aquela fase, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

Trata o presente processo de Autos de Infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) referentes aos anos-calendário de 2012 e 2013.

A Fiscalização apurou as seguintes infrações:

IRPJ

- a) Compensação Indevida de Prejuízo não Operacional;
- b) Falta de Recolhimento do IRPJ sobre a Base de Cálculo Estimada;

CSLL

- c) Resultados não Declarados;
- d) Falta de Recolhimento da Contribuição Social sobre a Base Estimada.

Reproduzo, a seguir, excertos do Termo de Descrição dos Fatos (fls. 1.194/1.204):

3.1 – FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL

Conforme relatado, intimada a respeito do não recolhimento da CSLL, a CBD informou que tal tributo não seria devido em virtude do trânsito em julgado da ação favorável à CBD (Processo nº 90.00049326), no qual, segundo a fiscalizada, foi declarada a inexistência da relação jurídico-tributária entre ela e a União Federal, no que tange à existência de pagar a contribuição social, instituída pela Lei nº 7.689/88.

[...]

Com efeito, a coisa julgada só alberga as normas que foram afastadas e não projeta para o futuro seus efeitos, mormente quando a superveniência legislativa atingiu o âmago do argumento, no caso, a ausência de lei complementar a tratar da exação.

[...]

Considerando que a decisão da ADIn nº 15, foi proferida pelo STF em 14/06/2007, publicada em 31/08/2007 e com trânsito em julgado em 12/09/2007, restou afastada a coisa julgada alegada pela CBD, que tinha sob fundamento a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, para os anos-calendário posteriores (aí incluídos os anos-calendário 2012 e 2013, objetos da presente fiscalização).

[...]

De acordo com o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, havendo decisão definitiva do Plenário do STF pela constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, há de se afastar a proteção da coisa julgada, para se considerar legítima a exigência do tributo.

[...]

3.2 – COMPENSAÇÃO INDEVIDA DO PREJUÍZO FISCAL

Conforme relatado, a CBD foi autuada pela RFB, em razão de glosas de encargos de amortização de ágios, indevidamente aproveitados pela CBD, originados em transações entre o grupo supermercadista francês Casino Guichard Perrachon S/A e o grupo supermercadista brasileiro Pão de Açúcar.

Os lançamentos foram efetuados nos seguintes Processos Administrativos, que se encontram pendentes de julgamento no CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

- 16561720.195/2012-34 – relativo aos anos-calendário de 2007 a 2009;
- 16561720.059/2013-25 – relativo aos anos-calendário de 2010 e 2011.

Em razão destas autuações foram aproveitados, de ofício, o prejuízo fiscal escriturado pela CBD em seu LALUR, bem como revertidos os prejuízos fiscais apurados pela CBD em alguns anos-calendário (apurando-se lucro), zerando o prejuízo fiscal em 31/12/2011.

[...]

Destarte, será lançado de ofício, o IRPJ recolhido a menor, resultante dos prejuízos fiscais indevidamente compensados:

<i>Ano-calendário</i>	<i>Prejuízo Fiscal indevidamente compensado</i>
2012	176.000.736,19
2013	258.363.877,95

[...]

O contribuinte, inconformado com a autuação da qual tomou ciência em 05/05/2015 (fls. 1.229), apresentou impugnação em 01/06/2015 (fls. 1232/1.499), alegando:

- a) Que seria impossível a exigência dos débitos de IRPJ consubstanciados no presente processo antes do término dos processos administrativos nº 16561.720195/2012-34 e nº 16561.720059/2013-25;
- b) Que seriam improcedentes as glosas de amortização de ágio objeto dos processos administrativos nº
 - b.1) Que os lançamentos que determinaram a glosa das amortizações de ágio seriam nulos, pois teria sido utilizado, indevidamente, o art. 299 do RIR como fundamento da autuação;
 - b.2) Que teria decaído o direito da Receita Federal de questionar a geração e o registro contábil do ágio, e, por consequência, de glosar as amortizações;
 - b.3) Que o art. 8º, alínea “b”, da Lei nº 9.532/97 (art. 386, §6º, II, do RIR/99) autorizaria a dedutibilidade fiscal do ágio fundamentado em rentabilidade futura quando a empresa incorporada detém a propriedade da participação societária adquirida com ágio (autorização expressa para a “incorporação invertida”), tal qual teria ocorrido no caso em questão, e que constituiria prática bastante comum em reestruturações societárias;
 - b.4) Que o conjunto de operações societárias implementado deveria ser analisado como um todo, inclusive considerando seu aspecto econômico e negocial;
 - b.5) Que as operações societárias realizadas tiveram como escopo: (i) em um primeiro momento, de um lado, viabilizar a aquisição de participação, pelo Grupo Casino, no capital social da Impugnante, e, assim, a sua entrada

no mercado brasileiro, que possuía alto valor estratégico para o Grupo Casino, e, de outro, contribuir para a consolidação da Impugnante como líder do setor de supermercados no País, superando seu então maior rival, o Carrefour, e, (ii) em um segundo momento, de um lado, decorrido um prazo suficiente para que o Grupo Casino pudesse conhecer os negócios da Impugnante e avaliar o retorno do investimento e perspectiva de crescimento da Impugnante e do próprio País, possibilitar a aquisição do controle compartilhado da Impugnante pelos Grupos AD e Casino, de outro, reduzir ainda mais o endividamento e possibilitar a continuidade da expansão da Impugnante;

b.6) Que as partes envolvidas nas operações societárias teriam agido de acordo com as formalidade e solenidades exigidas pela legislação, e que teria havido efetivo fundamento econômico para a operação realizada por partes totalmente independentes e não relacionadas, mediante efetivo desembolso de recursos financeiros, em valor até mesmo superior ao de mercado, sempre mediante total transparência, de forma que nenhuma ilegalidade pudesse ser imputada aos envolvidos sob a pecha de se tratar de operações artificiais;

b.7) Que não poderia ter sido rotulada como “artificial” uma reestruturação societária cuja implementação teria decorrido de uma opção genuína de negócios (utilização de holding);

b.8) Que a desconsideração das holdings seria uma ofensa ao princípio da isonomia;

b.9) Que a jurisprudência administrativa do CARF seria favorável a amortizações de ágio resultantes de operações de reestruturações societárias complexas decorrentes de aquisições reais, mesmo que com a utilização de “empresas-veículo”;

c) Que a CBD teria obtido decisão judicial definitiva, transitada em julgado em 20/02/1992, declarando a inexistência de relação jurídica com a União Federal relativamente à exigência da CSLL;

d) Que, após várias manifestações, a 1ª Seção do STJ teria consolidado entendimento no sentido de que a norma específica anterior (decisão da CBD em 1992) prevaleceria à norma geral posterior (declaração de constitucionalidade pelo STF em 2007);

e) Que a matéria em debate estaria consolidada em recurso julgado sob a sistemática dos “recursos repetitivos”;

f) Que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento deveria, por economia processual, aplicar o art. 62A do Regimento Interno do CARF;

g) Que o Acórdão nº 9101-002.087, proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em 20/01/2015, externaria o entendimento de que não

seria possível afastar os efeitos da coisa julgada que reconhece a inconstitucionalidade da exigência da CSLL;

h) Que a própria impugnante teria precedente favorável tratando da mesma matéria (Acórdão nº 1301-001.083);

i) Que a Fiscalização teria agido em clara afronta à coisa julgada;

j) Que, considerando a decisão judicial proferida a favor da Impugnante, transitada em julgado, não seria aplicada a Súmula 239 do STF;

k) Que não haveria que se falar, neste caso concreto, em relação jurídica continuativa;

l) Que a sentença que transitou em julgado favoravelmente à Impugnante teria paralisado a incidência da Lei nº 7.689/88 na sua totalidade, não especificando qualquer limitação temporal à sua validade;

m) Que não seria aplicável o art. 471, I, do Código de Processo Civil, por não se tratar de relação jurídica continuativa;

n) Que, após 1992, e até o momento da lavratura do auto de infração, todas as alterações legislativas que sobrevieram não teriam alterado a regra-matriz de incidência da CSLL;

o) Que o Parecer PGFN/CDA/CRJ 396/2013 deveria ser aplicado neste caso concreto;

p) Que o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 não seria aplicável neste caso concreto;

q) Que não haveria previsão legal para a equiparação dos ajustes (adições e exclusões) devidos na apuração do Lucro Real aos devidos na apuração da base de cálculo da CSLL;

r) Que alguns ajustes (adições) efetuados no âmbito do Lucro Real não seriam aplicáveis à CSLL, como a remuneração paga em decorrência de prorrogação da licença maternidade, as multas e as doações ou patrocínios a projetos culturais;

s) Que haveria Base de Cálculo Negativa da CSLL já homologada pela Receita Federal, e que seria obrigatória a sua utilização por parte da Fiscalização;

t) Que deveria ser cancelada a multa aplicada, pois a Impugnante teria agido em conformidade com a orientação jurisprudencial firmada anteriormente, razão pela qual não poderia sofrer qualquer punição;

u) Que não poderiam ser concomitantemente exigidas a multa isolada sobre as antecipações do imposto apurada em decorrência das mesmas infrações que originaram o lançamento principal e a multa de ofício;

v) Que a multa isolada, mesmo que pudesse ser aplicada de forma concomitante com a multa de ofício, jamais poderia ser aplicada após o encerramento do exercício e em valor superior ao quantum apurado no encerramento do período;

w) Que não haveria previsão legal para a aplicação da multa isolada sobre os contribuintes que apuram as antecipações mensais com base em balancetes de suspensão e redução;

x) Que a multa isolada não poderia ser aplicada em relação aos períodos de dezembro;

y) Que não seria possível a cobrança de juros moratórios sobre a multa de ofício.

Por fim, requereu:

a) Que fosse sobrestado o presente feito até o julgamento definitivo, pelo CARF, dos processos administrativos nº 16561.720195/2012-34 e nº 16561.720059/2013-25;

b) Que, caso não fosse atendido o pleito do item “a”, que fosse conhecida e provida a impugnação com o consequente cancelamento da exigência fiscal em sua totalidade.

Analisando a impugnação apresentada o colegiado *a quo* julgou-a parcialmente procedente reduzindo a base de cálculo da CSLL em razão da existência de base de cálculo negativa de períodos anteriores não considerada pela autoridade fiscal na lavratura do respectivo auto de infração.

O contribuinte foi intimado da decisão em 10 de junho de 2016 (fl. 1818), apresentando recurso voluntário de fls. 1840/2032 tempestivamente em 08 de julho de 2017 (fl. 1839), reafirmando, em resumo, os termos de sua impugnação, que podem ser assim sintetizados:

- que o julgamento do presente feito deve ser sobrestado até que haja decisão administrativa definitiva nos processos prejudiciais;
- preliminar de nulidade e de decadência nos lançamentos referentes aos processos prejudiciais;
- discorre sobre o mérito da exigência referente aos processos prejudiciais (amortização de ágio);
- nulidade da decisão da DRJ em razão de ausência de adequada fundamentação em relação à exigência de CSLL;
- impossibilidade de exigência de CSLL por ofensa à coisa julgada, inclusive com entendimento firmado pelo STJ em julgamento de recurso repetitivo representativo de controvérsia;
- inexistência de relação jurídico-tributária entre a Recorrente e a União em decorrência da Lei nº 7.689/88; em relação ao tema traz inúmeros argumentos

sobre a impossibilidade de cobrança de CSLL, quer por suposta inocorrência de relação jurídica “continuativa”, quer em razão da legislação superveniente ou em decorrência de alteração de critérios formados da regra-matriz da CSLL; cita ainda o Parecer PGFN/CDA/CRJ 396/2013 e da inaplicabilidade do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011;

- *ad argumentandum*, requer o sobrestamento do julgamento até o julgamento dos recursos extraordinários 955.277/BA e 949.297/CE que reconheceram a repercussão geral em relação ao tema;

- os erros na apuração da base de cálculo da CSLL implicariam nulidade por erro material;

- falta de previsão legal para equiparação dos ajustes (adições) devidos na apuração do lucro real, aos devidos na apuração da base de cálculo da CSLL;

- insuficiência de recolhimento de estimativas;

- argumenta que seria inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas referente ao mês de dezembro;

- questiona a aplicação de juros moratórios sobre a multa de ofício.

Pois bem, por meio da Resolução 1402-000.437, assim decidiu a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamento:

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e assinado por procurador devidamente habilitado. Preenchidos os demais pressupostos admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

Em razão do montante de tributos e juros exonerados, o Presidente do colegiado a quo recorre de ofício a este Conselho, com fulcro no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c , art. 1º da Portaria MF nº 63, 03 de janeiro de 2008, haja vista o acórdão de origem ter exonerado o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total superior a R\$ 1.000.000,00.

Mesmo considerando-se que a Portaria MF nº 63, de 09 de janeiro de 2017, fixou novo patamar de exoneração de tributo e encargos de multa em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 para fins de interposição de recurso de ofício, os valores envolvidos no cancelamento parcial da exigência continuam a impor sua reanálise por esta Corte Administrativa. Por essas razões, conheço também do recurso de ofício.

Compulsando os autos, entendo que o mesmo não esteja em condições de julgamento.

Um dos pedidos da Recorrente é o sobrestamento do presente julgamento até que os processos nº 16561.720195/2012-34 e nº 16561.720059/2013-25 tivessem decisão administrativa definitiva. Isso porque o lançamento ora em exame tem como infração principal a insuficiência de prejuízos fiscais e

bases negativas decorrente de autuações anteriores controladas naqueles processos (glosas de amortização de ágio).

Entendo lhe assistir razão em parte. Não há necessidade de se aguardar a decisão definitiva nos processos prejudiciais para que o julgamento destes autos seja realizado. O que deve ser respeitado é que o julgamento dos processos principais (prejudiciais), em cada uma das instâncias administrativas, tem que ser feito antes do julgamento do processo decorrente (no caso, o presente) nessas mesmas instâncias.

Assim, após terem sido julgados os recursos voluntários dos processos prejudiciais, o presente julgamento poderá seguir sem qualquer percalço.

Salienta-se que a respeito do julgamento de processos principais e decorrentes, o próprio Regimento Interno do CARF condiciona o julgamento do recurso voluntário do processo decorrente ao julgamento do recurso voluntário do processo principal (prejudicial), exigindo-se que para análise do processo decorrente o processo prejudicial esteja ao menos na mesma fase processual, sob pena de sobrestamento do julgamento do recurso do processo decorrente:

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§ 1º Os processos podem ser vinculados por:

[...]

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e [...]

§ 2º Observada a competência da Seção, os processos poderão ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.

[...]

§ 5º Se o processo principal e os decorrentes e os reflexos estiverem localizados em Seções diversas do CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para determinar a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo na Câmara, de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

Pois bem, em consulta ao sítio do CARF, constatei que ambos os processos prejudiciais foram distribuídos para relato ao Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa em 12 de maio 2016 (1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção), estando ambos pautados para a sessão de 17 de maio de 2017

(um dia antes da data da sessão para a qual o presente processo foi pautado).

Assim, sendo, por ora, entendo não ser possível prosseguir no julgamento dos recursos deste processo.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, voto por sobrestar o julgamento dos recursos destes autos até que seja julgado o mérito dos recursos voluntários dos processos nº 16561.720195/2012-34 e nº 16561.720059/2013-25.

Após o julgamento dos recursos voluntários em questão, os autos retornaram ao CARF para prosseguimento do julgamento.

É o relatório.

3. Como referido, por meio da Resolução nº 1301-000.600 (fls. 2.208/2.219), em 12.06.2018, esta Turma resolveu converter o julgamento em diligência e sobrestar o processo até que sejam proferidas decisões administrativas definitivas nos PAF nº 16561.720195/2012-34 e nº 16561.720059/2013-25, visto que embora os respectivos recursos voluntários tenham sido julgados de forma desfavorável à Recorrente, a Turma concluiu ser mais prudente aguardar a definitividade das decisões. Além disso, em razão de o patrono da Recorrente ter apresentado novo argumento, de aplicação ao processo administrativo o disposto no art. 24 da LINDB, entendeu a Turma, com base no art. 493¹ do Código de Processo Civil (CPC), a oitiva da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PFN).

4. A PFN, em contrarrazões (fls. 2.221/2.232), pugna pela não aplicação do art. 24 da LINDB ao PAF, que tem como finalidade diminuir incertezas e imprevisibilidades relativos ao controle dos gastos públicos; que o texto do art. 24 da LINDB tem como objetivo a revisão quanto a validade do ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, sendo vedada a revisão para situações plenamente constituídas, fato que não se aplica ao ato de lançamento, que aprecia ato e fato jurídicos e estabelece suas consequências tributárias, não sendo de seu escopo revisar atos nem declarar inválida qualquer situação prévia plenamente constituída; que o lançamento fiscal e o processo dele decorrente, claramente, não encontram guarida no contexto proposto pelo art. 24 da LINDB; que o dispositivo determina que se a Administração pratica ato que gera

¹ Art. 493. Se, depois da propositura da ação, algum fato constitutivo, modificativo ou extintivo do direito influir no julgamento do mérito, caberá ao juiz tomá-lo em consideração, de ofício ou a requerimento da parte, no momento de proferir a decisão.

Parágrafo único. Se constatar de ofício o fato novo, o juiz ouvirá as partes sobre ele antes de decidir.

uma situação consolidada, a mudança posterior de entendimento sobre a validade deste ato não pode afetar a situação consolidada; que o PAF possui legislação específica; que o termo orientações gerais, constante no parágrafo único do art. 24, não se confunde com as normas gerais, previstas no art. 100² do CTN; que o Direito Tributário já dispõe de normatização específica, fato que demonstra o despropósito de aplicação do art. 24 da LINDB ao PAF.

5. Em Despacho de 06.10.2022 (fls. 2.485), consta a informação de juntada dos atos decisórios relativos aos PAF nº 16561.720195/2012-34 (fls. 2.235/2.381) e nº 16561.720059/2013-25 (fls. 2.382/2.484), inclusive quanto a definitividade das decisões proferidas por este CARF. Ressalte-se que a CSRF não conheceu os Recursos Especiais interpostos em ambos os processos. Transcreve-se a ementa das referidas decisões:

PAF nº 16561.720195/2012-34

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial cuja divergência suscitada está amparada na análise de situações distintas nos acórdãos recorrido e paradigmas apresentados.

PAF nº 16561.720059/2013-25

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. SÚMULAS CARF Nº 108 e 116. RICARF. ART. 67, §3º. JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. DECADÊNCIA. ÁGIO.

Não é conhecido Recurso Especial contra acórdão que adota entendimento de Súmula CARF, nos termos do artigo 67, §3º, do RICARF (Portaria MF 343/2015).

O acórdão recorrido amolda-se à Súmula CARF nº 116: "Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se

² Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança".

Ademais, adota o entendimento expresso na Súmula CARF nº 108, que prevê: "Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício."

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. MULTA QUALIFICADA.

Não é conhecido recurso especial quando os contextos fáticos do acórdão recorrido e do acórdão paradigma são distintos.

7. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, Relator.

Conhecimento Recurso de Ofício

8. A r. Decisão reduziu a exigência inicial em razão de a autoridade lançadora não ter (i) deduzido a base de cálculo negativa da CSLL e pela (ii) consequente redução da multa isolada pelo não pagamento das estimativas. Apenas em relação a primeira infração, os valores exonerados constam no quadro abaixo:

PA	Valor Lançado	Valor mantido	Valor Exonerado	Multa
2012	R\$ 52.800.220,86	R\$ 36.960.154,60	R\$ 15.840.066,26	R\$ 11.880.049,70
2013	R\$ 84.276.329,05	R\$ 58.993.430,34	R\$ 25.282.898,71	R\$ 18.962.174,03
			R\$ 41.122.964,97	R\$ 30.842.223,73

9. Como demonstrado, os valores exonerados da primeira infração superam o limite previsto na Portaria MF nº 2, de 2023, razão pela qual o Recurso de Ofício deve ser conhecido.

Conhecimento Recurso Voluntário

10. O conhecimento do Recurso Voluntário foi objeto de análise por ocasião da edição da Resolução nº 1402-000.437 (fls. 2.042/2.051).

Delimitação do litígio

11. Sob a ótica do Recurso de Ofício, o litígio versa sobre a redução da exigência da CSLL em razão da não compensação de base de cálculo negativa.

12. Embora a Recorrente, em seu Recurso Voluntário, apresente diversos argumentos em sua extensa peça recursal, inclusive sobre a operação de ágio, que foi objeto de glosa nos PAF nº 16561.720195/2012-34 e nº 16561.720059/2013-25, a exigência fiscal versa sobre: (i) falta de recolhimento da CSLL, em razão do entendimento de que não haveria tributo devido com base no Processo Judicial nº 90.0004932-6, no qual segundo a Recorrente foi declarada a inexistência de relação jurídico-tributária com a Fazenda Nacional, em relação à exigência da CSLL com base na Lei nº 7.689, de 1988; (ii) compensação indevida de prejuízo fiscal, em razão de glosas de amortização de ágios (PAF nº 16561.720195/2012-34 e nº 16561.720059/2013-25), fato que resultou na inexistência de saldo de prejuízo fiscal passível de compensação em 31.12.2011; (iii) multa isolada pelo pagamento do IRPJ e da CSLL a menor.

Recurso de Ofício

13. A r. Decisão cancelou a exigência em razão de o lançamento não ter deduzido a base de cálculo negativa da CSLL e pela consequente redução da multa isolada pelo não pagamento das estimativas.

14. De fato, a autoridade responsável pelo lançamento desconsiderou a existência de base de cálculo negativa da CSLL em 31.12.2011, no valor de R\$ 529.759.591,32.

15. Diante dessa constatação, a autoridade julgadora de primeira instância reduziu a exigência, que deveria ter sido efetuada com dedução daquela parcela, limitada a 30%, nos termos do art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.

16. A partir dessa redução, houve repercussão nos valores exigidos à título de multa isolada sobre estimativas pagas a menor.

17. Assim, correta as conclusões da autoridade julgadora de primeira instância, razão pela qual deve ser negado provimento ao Recurso de Ofício.

Recurso Voluntário

Preliminar de sobrestamento do processo

18. A Recorrente arguiu em preliminar o sobrestamento do presente julgamento até que houvesse decisão administrativa definitiva nos processos prejudiciais. Discorreu, ainda, por 89 laudas (páginas 16 a 104 da peça Recursal), sobre a nulidade, a decadência e o mérito dos lançamentos referentes aos PAF nº 16561.720195/2012-34 e nº 16561.720059/2013-25.

19. Com relação ao sobrestamento do presente processo, conforme relatado, tal providência foi adotada com base nas Resoluções nº 1402-000.437 e nº 1301-000.600. Os demais pontos trazidos em preliminar: nulidade, decadência e ágio dizem respeito aos PAF nº 16561.720195/2012-34 e nº 16561.720059/2013-25, matérias, portanto, estranhas ao presente processo.

Preliminar de nulidade do lançamento – erro na apuração da base de cálculo

20. Defende a Recorrente que os erros na apuração da base de cálculo da CSLL implicariam nulidade por erro material em razão de a autoridade lançadora não ter procedido a compensação da base de cálculo negativa, nos termos dos art. 142³ do CTN e art. 10⁴ do PAF.

³ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

⁴ Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

21. O fato de a r. Decisão ter reduzido o *quantum* devido em razão de ter dado provimento a fato modificativo do ato de lançamento, trazido pelo sujeito passivo na impugnação, em nada se configura como reconhecer nulidade do lançamento. Fosse isso, qualquer provimento, ainda que parcial de impugnação, ensejaria a nulidade do restante da exigência, fato que não é sequer razoável.

22. Inexiste qualquer ofensa ao art. 10 do PAF, em especial no que se refere a determinação da exigência se, durante o contencioso, for constada a necessidade de reduzir o valor lançado em razão de não ter sido computada parcela que o sujeito passivo tinha direito em deduzir.

23. Há diversos entendimentos do CARF que afastam a hipótese de nulidade quando se verifica inclusive erro de apuração da exigência e tal fato é corrigido pelo julgador:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/12/1991 a 31/12/1995

DECISÃO REPORTANDO AO DESACERTO DA APURAÇÃO DA MANIFESTANTE E CORREÇÃO DO DESPACHO DECISÓRIO. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE NÃO CARACTERIZADA.

Não resta caracterizado qualquer vício a suscitar a nulidade da decisão administrativa contestada por cerceamento do direito de defesa, por omitir manifestação acerca da nulidade do despacho decisório, porquanto a decisão recorrida reporta-se todo tempo ao desacerto da apuração da manifestante e correção do despacho decisório, sendo que ao final resume bem sua ratificação à peça fiscal.

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE INEXISTENTE.

Carece de motivação legítima para decretação de nulidade do despacho decisório, uma vez que esse demonstrou com clareza como chegou ao valor do crédito do contribuinte.

(Acórdão nº 3302-010.003, sessão 22.10.2020, relator Conselheiro Corinto Oliveira Machado)

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2009

MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS DO LANÇAMENTO. DECISÃO ADMINISTRATIVA. INEXISTÊNCIA

Inexiste modificação nos critérios jurídicos ou inovação no julgamento quando a decisão recorrida pauta-se estritamente dentro dos limites da lide, apenas alargando sua visão dos fatos apreciados.

(Acórdão nº 1402-002.693, sessão em 26.07.2017, relator Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella)

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2003

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

O reconhecimento da postergação não configura mudança de critério jurídico do lançamento, que não se altera em sua essência ou em seus fundamentos, tendo sido apenas ajustado em seus efeitos em relação ao crédito tributário a ser exigido. Incabível, portanto, a alegação de nulidade da decisão recorrida e do Auto de Infração.

(Acórdão nº 1401-002.072, sessão em 19.09.2017, relator Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves)

24. O que se verifica, portanto, é que a decisão de primeira instância, ao analisar as razões trazidas na impugnação, acolheu um argumento que teve efeito modificativo na determinação do quantum exigido inicialmente exigida, permanecendo incólume a existência e fundamentação da infração identificada pela Fiscalização.

25. Não se está diante de uma nulidade do lançamento ou de uma alteração dos fundamentos jurídicos do lançamento, que nulificaria a r. Decisão, quando o julgador se pauta estritamente dentro dos limites da lide. Ainda que o julgador expandisse a análise para elementos não carreados ao processo, em homenagem ao Princípio da Verdade Material, a contextualização ou a conclusão promovida, desde que não importasse em nova qualificação jurídica dos fatos, não seria causa de nulidade.

26. Por essa razão, deve ser rejeitada a arguição de nulidade do lançamento.

Preliminar de nulidade da decisão de primeira instância

27. A Recorrente ainda arguiu nulidade da decisão da DRJ em razão de ausência de adequada fundamentação em relação à exigência de CSLL.

28. Sobre a arguição de nulidade da r. Decisão, alegou a Recorrente que o ato decisório não teve adequada fundamentação porque transcreveu trecho do Acórdão nº 9101-002.288. No

seu entender, houve ofensa ao art. 31⁵ do Decreto nº 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal – PAF).

29. Não há ofensa ao referido art. 31 e tão pouco ao art. 59⁶ do PAF quando o objeto central da lide diz respeito a questão de direito na qual o julgador entende estar adequadamente analisada em terceiro processo.

30. O art. 50⁷, § 1º, da Lei nº 9.784, de 1999, determina que a motivação dos atos administrativos seja explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, **decisões** ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

31. Além disso, como se observa na detalhada peça recursal sobre a insurgência quanto às infrações que permanecem em litígio, resta claro que a Recorrente teve pleno conhecimento das razões de decidir da r. Decisão.

32. São características da preterição do direito de defesa, o cerceamento pela limitação na produção de provas ou não apreciação dos argumentos trazidos para apreciação pela autoridade julgadora.

33. O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou em diversas oportunidades que o julgador não é obrigado a rebater, um a um os argumentos invocados pela parte, quando encontrar motivação satisfatória para dirimir o litígio. Transcreve-se alguns precedentes:

AGRAVO INTERNO NO AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL.
AÇÃO RESCISÓRIA. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC/2015.
VALIDADE DA INTIMAÇÃO DOS ADVOGADOS. REEXAME DO ACERVO FÁTICO-
PROBATÓRIO.

⁵ Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

⁶ Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. [...]

⁷ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA. REVISÃO INVIÁVEL. SÚMULA 7/STJ. AÇÃO RESCISÓRIA COMO SUCEDÂNEO RECURSAL. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. LEGITIMIDADE ATIVA DO CESSIONÁRIO. FUNDAMENTO NÃO ATACADO. SÚMULA 283/STF. DIVERGÊNCIA PREJUDICADA. AUSÊNCIA. DE SIMILITUDE FÁTICA. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO.

1. Não há ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015, porquanto o Tribunal de origem decidiu a matéria de forma fundamentada. O julgador não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos invocados pelas partes, quando tiver encontrado motivação satisfatória para dirimir o litígio.

[...] (g.n.)

(AgInt no AgInt no AREsp 1825548/PR, Relator Ministro Marco Aurélio Bellizze, DJe 14.06.2023)

PENAL E PROCESSUAL PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. TRÁFICO DE DROGAS, PORTE ILEGAL DE ARMA DE FOGO, FALSIDADE IDEOLÓGICA. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 619 DO CPP. OFENSA AO PRINCÍPIO DA COLEGIALIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. ALEGAÇÃO DE NULIDADE DAS PROVAS OBTIDAS DOS APARELHOS CELULARES APREENDIDOS NA RESIDÊNCIA DO RÉU. DESCABIMENTO. SÚMULA 7 DO STJ.

ALEGAÇÕES DE NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA DIANTE DA FALTA DE EXAME DE DEPENDÊNCIA TOXICOLÓGICA E DE CRIME IMPOSSÍVEL QUANTO AO DELITO DE FALSIDADE IDEOLÓGICA. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. DESCLASSIFICAÇÃO DO DELITO DE TRÁFICO PARA COMPARTILHAMENTO DE DROGAS E INCIDÊNCIA DA CAUSA DE DIMINUIÇÃO DO ART. 33, § 4º, DA LEI 11.343/2006. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7 DO STJ. AUSÊNCIA DE PROVA DA MATERIALIDADE DO DELITO DE PORTE ILEGAL DE ARMA DE FOGO AFASTADA. DOSIMETRIA DA PENA. PENA-BASE. CULPABILIDADE. VALORAÇÃO NEGATIVA. CONFISSÃO ESPONTÂNEA. SÚMULA 630 DO STJ. COLABORAÇÃO ESPONTÂNEA NÃO CONSTATADA PELA INSTÂNCIA DE ORIGEM. ART. 41 DA LEI 11.343/2006. INAPLICABILIDADE. SÚMULA 7 DO STJ. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. Não há ofensa ao art. 619 do CPP, pois o Tribunal de origem se pronunciou sobre todos os aspectos relevantes para a definição da causa. Ressalte-se que o julgador não é obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos das partes, bastando que resolva a situação que lhe é apresentada sem se omitir sobre os fatores capazes de influir no resultado do julgamento.

[...] (g.n.)

(AgRg nos EDcl no REsp 1955005/SC, Relator Ministro Ribeiro Dantas, DJe 17.04.2023)

ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. IMPROBIDADE. IRREGULARIDADE NA CONTRATAÇÃO DE ESCRITÓRIO DE CONTABILIDADE. OFENSA À REGRA DO

CONCURSO PÚBLICO. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. ELEMENTO SUBJETIVO E DANO AFIRMADOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. DOSIMETRIA. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. HISTÓRICO DA DEMANDA

[...]

16. Por fim, destaque-se que não se configura a ofensa ao art. 1.022 do Código de Processo Civil/2015, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, em conformidade com o que lhe foi apresentado. Não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução. Nesse sentido: REsp 927.216/RS, Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13.8.2007; e REsp 855.073/SC, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 28.6.2007. **CONCLUSÃO 17.** Agravos conhecidos, para se conhecer parcialmente dos Recursos Especiais e, nessa parte, negar-lhes provimento. (g.n.)

(AREsp 1744050/RJ, Relator Ministro Herman Benjamin, DJe 14.04.2021)

34. Os fundamentos para manutenção da exigência da CSLL, adotando as razões de decidir no Acórdão nº 9101-002.288, onde foram afastadas as conclusões adotadas no REsp nº 1.118.893/MG, que apenas seria aplicável nos casos de não incidência por inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, e explicitado que, conforme os parágrafos 19, 51 e 52 do Parecer PGFN/CRJ nº 492, de 2011, de que alteração superveniente não é o único suporte jurídico para manutenção da exigência, mas a consolidação de jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em sentido diverso daquela que transitou em julgado a favor da Recorrente, que se constitui circunstância jurídica nova e relevante para cessar os efeitos daquela decisão.

35. Dessa forma, por não haver qualquer preterição ao direito de defesa, deve ser rejeitada a arguição de nulidade da decisão de primeira instância.

Mérito - Impossibilidade de exigência da CSLL por ofensa à coisa julgada

36. Aduz a Recorrente não ser possível a exigência de CSLL por ofensa à coisa julgada na Ação Ordinária nº 90.0004932-6, que declarou a inexistência de relação jurídica com a União, inclusive com entendimento firmado pelo STJ em julgamento de recurso repetitivo representativo de controvérsia. Nesse aspecto defende que não obstante o STF, na ADI nº 15, de 2015, ter declarado a constitucionalidade da cobrança da CSLL a partir de 01.01.1989, a 1ª Seção do STJ

consolidou entendimento no sentido de que a norma específica anterior (no caso decisão judicial de 1992) prevalece sobre a norma posterior, declaração de inconstitucionalidade, em 2007.

37. Defende a Recorrente que a decisão favorável a ela é norma concreta e individualmente direcionada ao caso específico, assegurando-lhe o direito de não se submeter ao recolhimento da CSLL, nem mesmo sob o fundamento de leis posteriores à Lei nº 7.689, de 1988, pois, embora o REsp nº 1.118.893/MG ter se referido às modificações legislativas até 1992, é certo que se aplicaria a normas supervenientes, que não alteraram a regra-matriz de incidência da CSLL, isto é, os efeitos da decisão persistem até os dias atuais, não se aplicando a Súmula STF nº 239, segundo a qual a *decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores*. Insurge-se sobre o entendimento da Autoridade Fiscal, que se respaldou na ADI nº 15 e no Parecer PGFN/CRJ nº 492, de 2011, no sentido de que a coisa julgada seria mutável nas hipóteses em que surgem relações jurídicas distintas daquela apreciada na decisão judicial, pois no seu entender a decisão judicial transitada em julgado paralisou a incidência da Lei nº 7.689, de 1988, ainda nessa linha, que inexistiu relação jurídica continuativa, não sendo possível a aplicação do art. 505⁸ do Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 2015 (CPC) e que a legislação superveniente não alterou os critérios formadores da regra-matriz de incidência da CSLL.

38. A Recorrente pugna ainda pela aplicação do art. 62 do Anexo II do então Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015 (art. 99⁹ do atual RICARF, Portaria MF nº 1.634, de 2023). Além disso, informa que possui precedente favorável em relação ao ano-calendário 2007 (Acórdão nº 1301-001.083), razão pela qual o entendimento adotado pela Fiscalização estaria superado. Aduz ainda ser aplicável o Parecer PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 2013, que dispensa a cobrança de crédito tributário que decorra de tese já afastada pelo Poder Judiciário sob a sistemática dos recursos repetitivos.

⁸ Art. 505. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide, salvo:

I - se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;

II - nos demais casos prescritos em lei.

⁹ Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica nos casos em que houver recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, sobre o mesmo tema decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos.

39. Por fim, defende o sobrestamento do presente processo até o julgamento dos Recursos Extraordinários nº 955.277/BA e nº 949.297/CE

40. Embora o substancial esforço da Recorrente na tese de que a decisão transitada em julgado na Ação Ordinária nº 90.0004932-6 e do entendimento do STJ, ao julgar o REsp nº 1.118.893/MG, aplicar-se-ia inclusive a normas supervenientes à Lei nº 7.689, de 1988, isto é, de que aquela decisão estaria a produzir efeitos perpétuos, não se aplicando a Súmula STF nº 239, tal entendimento não tem respaldo nas decisões proferidas pela CSRF e pelo STF.

41. A CSRF possui diversos julgados sobre a limitação temporal quanto aos efeitos de decisões que, em controle incidental de constitucionalidade, afastaram a aplicação da Lei nº Lei nº 7.689, de 1988:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

LIMITES DA COISA JULGADA

Inobstante o trânsito em julgado da decisão judicial favorável à contribuinte, os seus termos não podem se projetar indefinidamente para o futuro, especialmente porque o Supremo Tribunal Federal, pelo seu tribunal pleno, em várias oportunidades (RE 146.733-9/SP, em 29/06/1992, RE 138.284-8/CE, em 01/07/2002, e RE 150.764/PE, em 16/12/92) concluiu pela constitucionalidade da exigência da CSLL pela Lei 7.689/1988, afastando apenas a sua cobrança no ano de 1988, entendimento que foi amplificado pela Resolução do Senado Federal nº 11, de 04/04/1995, quando se deu efeito erga omnes para essa inconstitucionalidade apenas pontual da referida lei (relativamente à cobrança da CSLL no próprio ano de sua instituição), conforme havia concluído o STF. STJ. RESP nº 1.118.893/MG. ART. 543-C DO CPC.

NÃO HÁ EFEITO VINCULANTE PARA O JULGAMENTO DO PRESENTE CASO. NÃO SE APLICA O ART. 62, §2º, DO RICARF.

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

(Acórdão nº 9101-002.902, sessão de 07.06.2017, relator Rafael Vidal de Araújo)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

SENTENÇA JUDICIAL. LIMITES DA COISA JULGADA.

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

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

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

(Acórdão nº 9101-004.661, sessão de 16.01.2020, relatora Cristiane Silva Costa)

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001, 2003, 2004, 2005, 2006

INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 7.689, DE 1988. EFEITOS PROSPECTIVOS DA COISA JULGADA. ALTERAÇÃO DAS CIRCUNSTÂNCIAS JURÍDICAS. APLICAÇÃO DO DECIDIDO NO RESP Nº 1.118.893/MG.

Ainda que as decisões do STJ exaradas sob o regime do art. 543-C do CPC (recursos repetitivos) devam ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, ao se aplicar o decidido por aquela Corte na verificação dos efeitos de decisões judiciais transitadas em julgado que declararam inconstitucional a Lei nº 7.689, de 1988 (REsp nº 1.118.893/MG), deve-se cotejar as circunstâncias jurídicas e fáticas que envolvem o caso concreto e a decisão transitada em julgado com os limites do decidido no recurso especial em tela. Discrepâncias normativas e de precedentes demonstram que a hipótese não se subsume ao repetitivo, e justificam a sua não aplicação.

INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 7.689, DE 1988. EFEITOS PROSPECTIVOS DA COISA JULGADA. ALTERAÇÃO DAS CIRCUNSTÂNCIAS JURÍDICAS.

Os precedentes dos RE nº 146.733/SP e nº 138.284/CE, posteriormente confirmados no julgamento da ADI nº 15-2/DF, possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente ao tempo da prolação de decisão judicial, transitada em julgado, que declarou a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, fazendo cessar automaticamente sua eficácia.

(Acórdão nº 9101-002.583, sessão de 14.03.2017, relatora Adriana Gomes Rego)

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000

LIMITES DA COISA JULGADA.

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

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

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

(Acórdão nº 9101-003.939, sessão de 05.12.2018, relatora Viviane Vidal Wagner)

42. O ponto comum das referidas decisões da CSRF é de que o REsp nº 1.118.893/MG, ao fazer menção às Leis nº 7.689, de 1988, nº 7.856, de 1989, nº 8.034, de 1990, nº 8.212, de 1991, nº 8.383, de 1991, nº 8.541, de 1992, e a Lei Complementar nº 70, de 1991, deve ser objeto de análise quanto aos exatos termos da decisão e sobre os efeitos quanto às normas, objeto de apreciação pelo Tribunal, com a finalidade de verificar se há descompasso com a decisão que transitou em julgado.

43. Conforme referido no Acórdão nº 9101-003.939, a CSLL sofreu substanciais alterações legislativas: Lei Complementar nº 70, de 1991 (art. 11); a Lei nº 8.383, de 1991 (arts. 41,

44, 79, 81, 86, 87, 89, 91 e 95); a Lei nº 8.541, de 1992 (arts. 22, 38, 39, 40, 42 e 43); a Lei nº 9.249, de 1995 (arts. 19 e 20); a Lei nº 9.430, 1996 (arts. 28 a 30, sendo que o art. 28 remete aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71 da mesma Lei); e a Lei nº 10.637, de 2002 (arts. 35 a 37, 45).

44. Retomando-se ao lançamento efetuado neste processo, relativo aos anos-calendário 2012 e 2013, a base legal, além dos diplomas legais objeto de análise no REsp nº 1.118.893/MG, são as Leis nº 8.981, de 1995, art. 57¹⁰, nº 9.249, de 1995, art. 2º¹¹, art. 19¹² e art. 20¹³, nº 9.316, de 1996, art. 1º¹⁴, nº 9.430, de 1996, art. 28 a art. 30¹⁵, nº 11.727, de 2008¹⁶ (que alterou o art. 3º da Lei nº 7.689, de 1988) e nº 10.637, de 2002, art. 35 a art. 37 e art. 45.

¹⁰ Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

¹¹ Art. 2º O imposto de renda das pessoas jurídicas e a contribuição social sobre o lucro líquido serão determinados segundo as normas da legislação vigente, com as alterações desta Lei.

¹² Art. 19. A partir de 1º de janeiro de 1996, a alíquota da contribuição social sobre o lucro líquido, de que trata a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passa a ser de oito por cento.
Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às instituições a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, para as quais a alíquota da contribuição social será de dezoito por cento.

¹³ Art. 20. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os arts. 2º, 25 e 27 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, corresponderá aos seguintes percentuais aplicados sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos: (Redação dada pela Lei Complementar nº 167, de 2019) [...]

¹⁴ Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.
Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo.

¹⁵ Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

Art. 29. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado e pelas demais empresas dispensadas de escrituração contábil, corresponderá à soma dos valores:

I - de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela inciso I do caput, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

45. Constatase, portanto, que a decisão do STJ não é vinculante ao caso concreto pois a fundamentação legal do lançamento tem amparo também em dispositivos legais posteriores, que são de observação obrigatória. Conforme bem abordado pelo então Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, no Acórdão nº 9101-002.530, o efeito vinculante se aplicaria apenas para fatos geradores ocorridos até 1992, data da última lei, objeto de análise pelo STJ.

46. Em síntese, não há vinculação aos conselheiros do CARF no presente caso, nos termos do já referido art. 99 do RICARF, pelas seguintes razões: (i) o REsp não se aplica às leis posteriores e que fundamentam o lançamento; (ii) não se pode aplicar as conclusões daquele julgado, pois leis posteriores alteraram a regra-matriz de incidência, em especial no que se refere aos seus aspectos material (novo disciplinamento legal) e temporal (fatos geradores 2012 e 2013). Sobre esses dois pontos, registre-se que o próprio REsp. 1.118.893/MG, em sua fundamentação, deixa claro que, se houver lei superveniente que afete a cobrança que foi afastada pela coisa julgada, ela deve ser considerada. Foi exatamente isso que ocorreu, a partir da decisão do STF em sede de controle concentrado, com efeito *erga omnes*, isto é, irradia seus efeitos como um novo marco jurídico.

47. Outro aspecto relevante é o fato de a Suprema Corte ter decidido no RE nº 146.733/SP, transitado em julgado em 1993, a inconstitucionalidade da exigência da CSLL para o ano-calendário 1988. Esse controle difuso de constitucionalidade motivou a edição da Resolução do Senado nº 11, de 1995, que suspendeu a execução do art. 8º da Lei nº 7.689, de 1988. O STF considerou, naquela oportunidade, ser constitucional a CSLL com base nos arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 7.689, de 1988.

48. Os pedidos da Recorrente de sobrestamento do presente processo até o julgamento dos Recursos Extraordinários nº 955.277/BA e nº 949.297/CE, não seriam causa de suspensão do julgamento, pois não há no âmbito do contencioso administrativo a denominada

Art. 30. A pessoa jurídica que houver optado pelo pagamento do imposto de renda na forma do art. 2º fica, também, sujeita ao pagamento mensal da contribuição social sobre o lucro líquido, determinada mediante a aplicação da alíquota a que estiver sujeita sobre a base de cálculo apurada na forma dos incisos I e II do artigo anterior.

¹⁶ Art. 3º A alíquota da contribuição é de: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I – 15% (quinze por cento), no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001; e (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

II – 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

* Transcrita apenas com os dispositivos vigentes nos fatos geradores do lançamento.

prejudicialidade externa, visto que o art. 47 do RICARF prevê hipótese de vinculação entre processos administrativos que tramitem na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e no CARF.

49. Não obstante, verifica-se que os Recursos Extraordinários nº 955.277/BA e nº 949.297/CE foram julgados em 08.02.2023, sob a sistemática de repercussão geral, art. 1.036¹⁷ do CPC. O RE nº 955.277/BA, Tema 885, trata dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado. Por sua vez, o RE 949.297/CE, Tema 881, versa sobre os limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado.

50. O julgamento do RE nº 955.277/BA foi materializado com a seguinte ementa:

Direito constitucional e tributário. Recurso Extraordinário com Repercussão Geral. Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL). Obrigação de trato sucessivo. Hipóteses de cessação dos efeitos da coisa julgada diante de decisão superveniente do STF.

1. Recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, a fim de decidir se e como as decisões desta Corte em sede de controle difuso fazem cessar os efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária, nas relações de trato sucessivo, quando a decisão estiver baseada na constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo.

¹⁷ Art. 1.036. Sempre que houver multiplicidade de recursos extraordinários ou especiais com fundamento em idêntica questão de direito, haverá afetação para julgamento de acordo com as disposições desta Subseção, observado o disposto no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal e no do Superior Tribunal de Justiça.

§ 1º O presidente ou o vice-presidente de tribunal de justiça ou de tribunal regional federal selecionará 2 (dois) ou mais recursos representativos da controvérsia, que serão encaminhados ao Supremo Tribunal Federal ou ao Superior Tribunal de Justiça para fins de afetação, determinando a suspensão do trâmite de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que tramitem no Estado ou na região, conforme o caso.

§ 2º O interessado pode requerer, ao presidente ou ao vice-presidente, que exclua da decisão de sobrestamento e inadmita o recurso especial ou o recurso extraordinário que tenha sido interposto intempestivamente, tendo o recorrente o prazo de 5 (cinco) dias para manifestar-se sobre esse requerimento.

§ 3º Da decisão que indeferir o requerimento referido no § 2º caberá apenas agravo interno. (Redação dada pela Lei nº 13.256, de 2016)

§ 4º A escolha feita pelo presidente ou vice-presidente do tribunal de justiça ou do tribunal regional federal não vinculará o relator no tribunal superior, que poderá selecionar outros recursos representativos da controvérsia.

§ 5º O relator em tribunal superior também poderá selecionar 2 (dois) ou mais recursos representativos da controvérsia para julgamento da questão de direito independentemente da iniciativa do presidente ou do vice-presidente do tribunal de origem.

§ 6º Somente podem ser selecionados recursos admissíveis que contenham abrangente argumentação e discussão a respeito da questão a ser decidida.

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

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

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

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

6. Em 2007, este Supremo Tribunal Federal, em ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente, declarou a constitucionalidade da referida Lei nº 7.869/1988 (ADI 15, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 14.06.2007). A partir daí, houve modificação substantiva na situação jurídica subjacente à decisão transitada em julgado, em favor do contribuinte. Tratando-se de relação de trato sucessivo, sujeita-se, prospectivamente, à incidência da nova norma jurídica, produto da decisão desta Corte.

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

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

51. Por sua vez, o Acórdão do RE 949.297/CE tem a seguinte ementa:

Direito constitucional e tributário. Recurso Extraordinário com Repercussão Geral. Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL). Obrigação de trato sucessivo. Hipóteses de cessação dos efeitos da coisa julgada diante de decisão superveniente do STF.

1. Recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, a fim de decidir se e como as decisões desta Corte em sede de controle concentrado fazem cessar os efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária, nas relações de trato sucessivo, quando a decisão estiver baseada na constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo.

2. Em 1992, o contribuinte obteve decisão judicial com trânsito em julgado que o exonerava do pagamento da CSLL. O acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região considerou que a lei instituidora da contribuição (Lei nº 7.869/1988) possuía vício de inconstitucionalidade formal, por se tratar de lei ordinária em matéria que exigiria lei complementar.

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

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

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

6. Em 2007, este Supremo Tribunal Federal, em ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente, declarou a constitucionalidade da referida Lei nº 7.869/1988 (ADI 15, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 14.06.2007). A partir daí, houve modificação substantiva na situação jurídica subjacente à decisão transitada em julgado, em favor do contribuinte. Tratando-se de relação de trato sucessivo, sujeita-se, prospectivamente, à incidência da nova norma jurídica, produto da decisão desta Corte.

7. Na parte subjetiva desta decisão referente ao caso concreto, verifica-se que a Fazenda Nacional pretendeu cobrar a CSLL relativa a fatos geradores posteriores à decisão deste Tribunal na ADI 15. Como consequência, dá-se provimento ao recurso extraordinário interposto pela Fazenda Nacional.

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

52. Destaca-se das referidas ementas o fato de ter o STF declarado a constitucionalidade da Lei nº 7.869, de 1988 (ADI nº 15). Diante disso, houve modificação substantiva na situação jurídica subjacente à decisão transitada em julgado. A decisão, com efeito *erga omnes* é de que, nas relações de trato sucessivo, sujeitam-se, prospectivamente, à incidência da nova norma jurídica, produto da decisão da Suprema Corte a partir da ADI nº 15.

53. Naqueles recursos submetidos ao STF, a União pretendeu cobrar a CSLL relativa a fatos geradores posteriores à decisão na ADI nº 15, o resultado foi pelo provimento dos recursos extraordinários interpostos pela Fazenda Nacional.

54. Assim, como o presente lançamento se refere aos anos-calendário 2012 e 2013, portanto, posteriores a ADI nº 15, julgada em 14.06.2007, aplica-se de forma vinculante não apenas no âmbito do contencioso administrativo, por força do art. 99 do RICARF, mas a todo o Poder Judiciário, por força do art. 1.040¹⁸ do CPC.

55. Durante a sessão ocorrida em 08.10.2024, o Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, com a diligência que lhe é característica nos julgamentos desta Turma, atualizou sobre decisão do STF, em especial, o Acórdão que analisou o Quarto Embargo de Declaração no RE nº 949.297/CE (Tema 881), julgado na sessão de 04.04.2024, e os Embargos de Declaração opostos

¹⁸ Art. 1.040. Publicado o acórdão paradigma:

I - o presidente ou o vice-presidente do tribunal de origem negará seguimento aos recursos especiais ou extraordinários sobrestados na origem, se o acórdão recorrido coincidir com a orientação do tribunal superior;
II - o órgão que proferiu o acórdão recorrido, na origem, reexaminará o processo de competência originária, a remessa necessária ou o recurso anteriormente julgado, se o acórdão recorrido contrariar a orientação do tribunal superior;
III - os processos suspensos em primeiro e segundo grau de jurisdição retomarão o curso para julgamento e aplicação da tese firmada pelo tribunal superior;
IV - se os recursos versarem sobre questão relativa a prestação de serviço público objeto de concessão, permissão ou autorização, o resultado do julgamento será comunicado ao órgão, ao ente ou à agência reguladora competente para fiscalização da efetiva aplicação, por parte dos entes sujeitos a regulação, da tese adotada.

pela Fazenda Nacional. Naquela oportunidade, o julgamento foi interrompido, com pedido de vista em favor do ilustre Conselheiro.

56. Analisando esse último Acórdão do STF, verifica-se que a Suprema Corte entendeu ser pertinente o afastamento das multas entre o período albergado por decisão judicial que autorizasse o não recolhimento da CSLL até 13.02.2023, quando ocorreu a publicação do Acórdão que julgou o RE nº 949.297/CE (Tema 881) e RE nº 955.277/BA (Tema 885). Busca a Fazenda Nacional com a oposição dos ED, que a o Tribunal condicione o afastamento da multa em relação aos fatos geradores ocorridos antes do julgamento do mérito dos Temas 881 e 885 ou, no caso, de pagamento posterior, que esse se dê de forma espontânea, ainda que de forma parcelada, mas dentro do prazo de trinta dias da publicação da ata julgamento, que julgar os embargos de declaração.

57. Observa-se que, conforme abordado, o lançamento se refere aos AC2012 e AC2013, logo, desde o julgamento da ADI nº 15, ocorrido em 14.06.2007, não restam dúvidas sobre a exigência da obrigação de pagar a CSLL.

58. A dúvida que permanece é, diante da situação específica dos autos, em que a Recorrente possuía decisão judicial para não pagar a CSLL, sob o entendimento de que inexistiria relação jurídica entre ela a União (Fazenda Nacional), Ação Declaratória nº 90.0004932-6, posteriormente ratificada pela Tribunal Regional Federal da 1ª Região, é devida a multa vinculada ao tributo decidido pelo STF como devido?

59. A solução adotada pelo Supremo Tribunal Federal, reconhecida como tal nos Embargos de Declaração da Fazenda Nacional¹⁹, é a de privilegiar a boa-fé e ausência de dolo do

¹⁹ Em suma, a corrente vencedora levou em consideração a três fatores principais: existência de precedente do STJ, seu impacto sobre a crença social acerca do alcance regras em vigor e a necessidade de se resguardar a isonomia e a livre concorrência no caso. Por outro lado, considerou-se, ainda, que a expectativa das empresas não restara totalmente elidida por seguidas manifestações do STF, o qual já caminhava na direção do entendimento que veio a ser adotado no presente julgamento. Destarte, **prevaleceu entendimento que advogava a necessidade de se afastar as sanções pecuniárias impostas aos contribuintes, pelos fatos geradores anteriores ao julgamento de mérito**, “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”.

Apesar de não aderir a tese que acabou prevalecendo, a Fazenda Nacional conforma-se com o que restou definido, após longos debates e acurado exame da causa por parte dos Ministros. No entanto, **há uma ressalva a ser feita**: o fundamento determinante da modulação adotada foi o argumento de que o entendimento do STJ, em período anterior ao julgamento dos temas de repercussão geral 881 e 885, poderia gerar nas empresas a expectativa de uma solução favorável, o que tornaria compreensível a opção pelo não recolhimento dos tributos devidos e cobrados pelo fisco, sem a adoção de qualquer cautela adicional com o objetivo de suspender a exigibilidade dos respectivos créditos

devedor, isto é, de dispensar exclusivamente as sanções pecuniárias impostas aos contribuintes que pagarem o tributo devido, pelos fatos geradores anteriores ao julgamento do mérito dos RE nº 949.297/CE (Tema 881) e RE nº 955.277/BA (Tema 885), isto é, para pagamentos efetuados até 13.02.2023.

60. Não consta que a Recorrente tenha recolhido o valor principal devido de CSLL, discriminado no presente processo até a data da publicação do Acórdão do STF e tão pouco em data posterior para que arguisse a o afastamento da multa, logo sequer é possível reconhecer a hipótese de afastamento da sanção, pois inexistiu pagamento.

61. Diante do exposto, deve ser mantida a exigência da CSLL, por ausência de qualquer vício quanto a aplicação da Lei nº 7.869, de 1988, em relação a fatos geradores ocorridos em anos-calendário posteriores a 1988.

Mérito – Ausência de previsão legal para equiparação dos ajustes do Lucro Real à base de cálculo da CSLL

62. A Recorrente defende inexistir previsão legal que equipare os ajustes devidos na apuração do Lucro Real à apuração da base de cálculo da CSLL, em especial aqueles referentes a remuneração paga em decorrência de prorrogação de licença-maternidade, multas por infrações e doações ou patrocínios a projetos culturais.

63. Pugna que as despesas não dedutíveis com base no art. 299 do então Regulamento do Imposto sobre a Renda, Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99) são dedutíveis da base de cálculo

tributários. **Para tal conclusão, seria indispensável, assim, expectativa de que aquela solução adotada pelo STJ pudesse ser aplicada.**

Ocorre que não se pode deixar de observar que o inadimplemento constitui descumprimento de um dever de pagar determinada quantia em determinada data. Destarte, subsiste o inadimplemento enquanto não ocorrer o pagamento dos tributos devidos ou enquanto não extinto o débito por qualquer outra razão. Ora, **se a falta de pagamento dos tributos devidos poderia ser justificada em certo momento, dada a incerteza sobre a regra a ser adotada, o mesmo não pode ser dito caso tal inadimplemento se perpetue, após a solução da controvérsia** –após a definição do mérito dos temas 881 e 885 de repercussão geral.

Assim, admitindo-se que, até o momento do julgamento dos temas 881 e 885 de repercussão geral, o devedor não deveria ser sancionado por força da ausência de reprovabilidade de sua conduta (inadimplência), bem como por falta de dolo ou má-fé, assume inegável relevância o momento em que o pagamento seja realizado. **Não é razoável afirmar-se que antigo precedente do STJ representa justificativa razoável para a mora caso, mesmo após a definição da questão pelo STF, o descumprimento da obrigação principal subsista.**

(grifos no original, subscreve os Embargos de Declaração, o Procurador da Fazenda Nacional Carlos de Araújo Moreira)

da CSLL em razão de não haver dispositivo específico que lhes nega a dedução, pois o art. 57²⁰ da Lei nº 8.981, de 1995, refere-se as mesmas normas de apuração, mas excepciona a base de cálculo e as alíquotas. A partir desse entendimento, requer a Recorrente o cancelamento do lançamento ou subsidiariamente a dedutibilidade das despesas sem previsão legal.

64. Ressalte-se que a Recorrente não apresentou comprovante das alegadas despesas por ocasião da apresentação do Recurso Voluntário.

65. Além disso, conforme consignado no Termo de Descrição dos Fatos, a Recorrente foi intimada para informar, por escrito, se os ajustes são idênticos aos utilizados para fins de apuração do Lucro Real. A Recorrente limitou-se a dizer que: *foi obtido trânsito em julgado da ação favorável aos interesses da CDB, conforme comprovado nos documentos apresentados no dia 24/03/2015, sendo assim, no que diz respeito às adições e exclusões da base de cálculo da Contribuição Social, não há informações a prestar, uma vez que a CDB não é contribuinte da CSLL (fls. 991/992).*

66. Ainda que se entendesse assistir razão aos argumentos da Recorrente, materialmente não lhe assistira razão em razão da ausência de provas dos fatos alegados, cujo ônus lhe incumbe, nos termos do art. 373²¹ do CPC.

67. Os dispêndios com licença maternidade (art. 5º da Lei nº 11.770²², de 2008) não são despesas operacionais, mas parcelas dedutíveis do IRPJ devido, isto é, o dispositivo legal tem como finalidade neutralizar integralmente aquele dispêndio a partir da redução do IRPJ a pagar, por isso não pode ser considerado como despesa apta para reduzir o Lucro Líquido, sob pena de dupla dedução.

²⁰ Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

²¹ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

²² Art. 5º A pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá deduzir do imposto devido, em cada período de apuração, o total da remuneração integral da empregada pago nos 60 (sessenta) dias de prorrogação de sua licença-maternidade, vedada a dedução como despesa operacional.

* Redação original aplicada à época dos fatos.

68. As multas por infrações fiscais (art. 41, § 5º da Lei nº 8.981²³, de 1995) são indedutíveis como custo ou despesa operacional para fins de apuração do Lucro Real. O *caput* art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, é expresso ao se restringir à determinação do Lucro Real, logo, o disposto no § 5º, referente às multas por infrações fiscais, deve ser interpretado em consonância com o *caput*, não sendo extensível a determinação da base de cálculo da CSLL, em especial pelo disposto na parte final do *caput* do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, que excepciona das normas de apuração, pagamento, a base de cálculo e alíquotas entre o IRPJ e a CSLL. Analisando isoladamente o referido dispositivo, a conclusão que se chega é de que as multas por infrações tributárias seriam indedutíveis exclusivamente para fins do IRPJ.

69. Todavia, posteriormente, o art. 28²⁴ da Lei nº 9.430, de 1996, estabeleceu de forma expressa que se aplicam à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da **legislação vigente**. Não há outra razão para referido dispositivo não fosse a expressão **legislação vigente** se referir ao IRPJ, pois em relação à CSLL tal referência seria vazia de sentido.

70. Note-se que a parte final do referido artigo, faz referência **adicional** a outros dispositivos. Os art. 1º ao art. 5º se referem ao período de apuração e pagamento; o art. 14 versa sobre o tratamento das provisões existentes em 31.12.1996; os arts. 17 a 24-B, sobre operações de *hedge* e preços de transferência; o art. 26, sobre opção e apuração presumida; o art. 55 trata sobre equiparação das sociedades civis às demais pessoas jurídicas; e o art. 71 versa sobre ganhos em mercado de balcão.

71. Um aspecto adicional e não menos importante, é que o art. 47²⁵ da Lei nº 4.506, de 1964, define que são operacionais as despesas computadas nos custos que sejam **necessárias à**

²³ Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

[...]

§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

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

²⁵ Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora. Assim, como o art. 2º da Lei nº 7.689²⁶, de 1988, determina ser a base de cálculo da CSLL o resultado do período-base, com observância da legislação comercial, com os ajustes lá definidos.

72. Dessa forma, conclui-se sobre a impossibilidade de dedução de multas por infrações fiscais na base de cálculo da CSLL.

73. Por fim, com relação às doações ou patrocínios a projetos culturais, nomeadamente aquelas previstas no art. 18²⁷ da Lei nº 8.313, de 1991, têm tratamento tributário similar aos

§2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

²⁶ Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.

²⁷ Art. 18. Com o objetivo de incentivar as atividades culturais, a União facultará às pessoas físicas ou jurídicas a opção pela aplicação de parcelas do Imposto sobre a Renda, a título de doações ou patrocínios, tanto no apoio direto a projetos culturais apresentados por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas de natureza cultural, como através de contribuições ao FNC, nos termos do art. 5º, inciso II, desta Lei, desde que os projetos atendam aos critérios estabelecidos no art. 1º desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.874, de 1999)

§ 1º Os contribuintes poderão deduzir do imposto de renda devido as quantias efetivamente despendidas nos projetos elencados no § 3º, previamente aprovados pelo Ministério da Cultura, nos limites e nas condições estabelecidos na legislação do imposto de renda vigente, na forma de: (Incluído pela Lei nº 9.874, de 1999)

a) doações; e (Incluída pela Lei nº 9.874, de 1999)

b) patrocínios. (Incluída pela Lei nº 9.874, de 1999)

§ 2º As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real não poderão deduzir o valor da doação ou do patrocínio referido no parágrafo anterior como despesa operacional. (Incluído pela Lei nº 9.874, de 1999) [...]

dispêndios com licença maternidade, ou seja, as pessoas físicas ou jurídicas poderão optar por deduzir do imposto de renda devido. A vedação do mesmo valor como dedução (§2º) tem sentido ao se evitar a duplicidade de dedução, uma vez como despesa, redutora do lucro, e outra como parcela deduzida do imposto a pagar.

74. Por outro lado, o art. 26²⁸ da Lei nº 8.313, de 1991, estabelece um limite percentual para dispêndios com doações ou patrocínio para deduzir do imposto devido e outra como despesa operacional (§ 1º). Esse tratamento sofreu alteração pelo art. 13²⁹ da Lei nº 9.249, de 1995, deixou claro que a apuração do IRPJ e da CSLL devem observar esses limites.

75. As duas regras de doação e patrocínio dos art. 18 e 26 da Lei nº 8.313, de 1991, coexistem. A diferença é que na regra do art. 18 não é possível deduzir o dispêndio como despesa, apenas como doação, por outro lado, o art. 26 estabelece uma forma híbrida de aproveitamento do benefício, parte como dedução e parte como despesa.

76. Em resumo, as regras de doações e patrocínios com base no art. 18 da Lei nº 8.313, de 1991, assim como os dispêndios com licença maternidade, art. 5º da Lei nº 11.770, de 2008, são dedutíveis do imposto de renda devido, razão pela qual não há razão alguma para dedução cumulativa como despesa operacional e, conseqüentemente, sequer se cogita ser dedutível como despesa operacional seja fins do IRPJ e da CSLL.

77. Como referido no Acórdão nº 9101-002.336, julgado em 05.05.2016, Relator Rafael Vidal De Araujo, a razão pela qual a lei vedou a dedução desses valores como despesa operacional, consiste no fato que *o recurso da doação ou patrocínio é recurso da União (que abre mão de*

²⁸ Art.26. O doador ou patrocinador poderá deduzir do imposto devido na declaração do Imposto sobre a Renda os valores efetivamente contribuídos em favor de projetos culturais aprovados de acordo com os dispositivos desta Lei, tendo como base os seguintes percentuais: (Vide arts. 5º e 6º, Inciso II da Lei nº 9.532, de 1997)
I no caso das pessoas físicas, oitenta por cento das doações e sessenta por cento dos patrocínios;
II no caso das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, quarenta por cento das doações e trinta por cento dos patrocínios.

§1º A pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá abater as doações e patrocínios como despesa operacional.

²⁹ Art.13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art.47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

[...]

§2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

I - as de que trata a Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991;
II - as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa [...]

receber o imposto que lhe era devido), não há por que a contribuinte pretender deduzir alguma despesa operacional a esse título, nem para o IRPJ, nem para a CSLL.

78. Diante de todo o exposto, deve ser negado o pleito da Recorrente para dedução da base de cálculo da CSLL os dispêndios referentes a remunerações pagas em decorrência de prorrogação de licença-maternidade, multas por infrações fiscais e doações ou patrocínios a projetos culturais com base no art. 18 da Lei nº 8.313, de 1991.

Mérito – Inaplicabilidade de multas

79. A Recorrente pugna não ser devida multa de 75% em razão da glosa das amortizações de ágio nos PAF nº 16561.720195/2012-34 e nº 16561.720059/2013-25 e por estar ao abrigo de decisão judicial, Ação Ordinária nº 90.0004932-6. No seu entender, deveria ser aplicado o art. 112, I, do CTN³⁰, e afastar a multa de ofício. Defende ainda a aplicação do art. 76 da Lei nº 4.502³¹, de 1964, que afasta penalidade para aqueles que tiverem agido de acordo com a interpretação fiscal constante em decisão de última instância administrativa.

80. Como abordado em tópico próprio neste voto, o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal, é o de privilegiar a boa-fé e ausência de dolo do devedor, isto é, de dispensar as sanções pecuniárias impostas aos contribuintes, pelos fatos geradores anteriores ao julgamento do mérito dos RE nº 949.297/CE (Tema 881) e RE nº 955.277/BA (Tema 885), isto é, **para pagamentos efetuados até 13.02.2023.**

³⁰ Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação

³¹ Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:

I - aos que, antes de qualquer procedimento fiscal, procurarem espontaneamente, a repartição fazendária competente, para denunciar a falta e sanar a irregularidade, ressalvados os casos previstos no art. 81, nos incisos I e II do art. 83 e nos incisos I, II e III do art. 87;

II - enquanto prevalecer o entendimento - aos que tiverem agido ou pago o imposto:

a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado;

b) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão de primeira instância, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em que o interessado fôr parte;

c) de acordo com interpretação fiscal constante de circulares instruções, portarias, ordens de serviço e outros atos interpretativos baixados pelas autoridades fazendárias competentes.

81. Como referido, eventual dispensa de multa deve observar os contornos definidos pela Suprema Corte.

82. Não consta que a Recorrente tenha recolhido o valor principal devido de CSLL, até a data da publicação do Acórdão do STF e tão pouco em data posterior, visto que até o momento não há manifestação expressa nesse sentido acompanhada do respectivo pagamento do principal, para requerer o afastamento da multa.

83. Tão pouco se está diante de dúvida que atraia a aplicação do art. 112 do CTN, que ensejaria a dispensa da penalidade pecuniária.

84. Por fim, o contribuinte não demonstra existência de ato ou decisão administrativa exarada pela Administração Tributária que lhe eximisse de pagar a CSLL nos anos-calendário 2012 e 2013, por isso, sequer é possível aplicar o art. 76 da Lei nº 4.502, de 1964.

85. Dessa forma, deve ser afastada a pretensão no sentido de não aplicação da multa de ofício, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430³², de 1996.

Mérito – Impossibilidade de cumulação da isolada e multa de ofício

86. A Recorrente defende a não aplicação da multa isolada sob a tese de absorção dessa pela multa de ofício. Invoca a aplicação da Súmula CARF nº 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.

³² Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

87. Argui que mesmo com a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007, há a impossibilidade de cumulação.

88. Subsidiariamente, aduz não ser possível a exigência de multa isolada sobre a estimativa de dezembro, sob o argumento de que o valor do tributo apurado nesse mês é definitivo, não podendo ser considerado como antecipação.

89. Ainda que se compreenda o argumento de natureza econômica sobre a impossibilidade de incidência cumulativa das duas multas exigidas em decorrência de omissão de tributo, uma vinculada ao tributo lançado e outra isolada, incidente sobre as estimativas que deixaram de ser recolhidas em razão da omissão identificada pela Fiscalização, inclusive em relação a estimativa de dezembro, a solução do tema deve ser jurídica.

90. Há duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incorrendo, portanto, o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista para cada uma delas.

91. O lançamento foi efetuado com a imputação da multa isolada de 50%, com base na Lei nº 11.488, de 2007, portanto a Súmula CARF nº 105 não se aplica ao presente caso, pois editada em precedentes que analisaram lançamentos efetuados com base em legislação revogada à época do presente lançamento.

92. Portanto, inclusive nesse ponto deve ser mantido o lançamento.

Mérito – Impossibilidade de incidência de juros sobre multa de ofício

93. A Recorrente defende a não incidência de juros sobre a multa de ofício com base no art. 161³³ do CTN.

94. O art. 161 do CTN determina que o crédito tributário não pago no vencimento é acrescido de juros de mora. A expressão crédito tributário compreende o tributo e a eventual

³³ Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

penalidade. Dessa forma, não resta dúvida que os juros de mora incidem sobre o valor dessas duas parcelas quando a modalidade de lançamento for de ofício.

95. O assunto, contudo, foi dirimido no âmbito do CARF com a edição da Súmula nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Mérito – Exigência do IRPJ

96. O lançamento do IRPJ, no valor de R\$ 263.942.817,34, decorre da constatação da inexistência de prejuízo fiscal em 31.12.2011 em razão do lançamento de ofício, que foram objeto de reclamação administrativa nos PAF nº 16561.720195/2012-34 e nº 16561.720059/2013-25.

97. Como referido em preliminar, a Recorrente faz extensa argumentação e, por vezes, repetitiva sobre a nulidade, a decadência e o mérito dos lançamentos referentes aos PAF nº 16561.720195/2012-34 e nº 16561.720059/2013-25, matérias estranhas ao presente processo.

98. A Recorrente, nas 193 laudas da peça recursal não apresenta nenhum argumento contra a exigência do IRPJ.

Dispositivo

99. Diante de todo exposto, voto por REJEITAR as preliminares arguidas no Recurso Voluntário, quanto ao mérito, por NEGAR PROVIMENTO aos Recursos De Ofício e Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ílvaro Jung Martins

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**

Após o voto do Ilmo. Relator, Cons. Iágaro Jung Martins, pedi vista dos autos para melhor examinar a questão.

Como bem relatado, trata-se de Autos de Infração lavrados para exigir IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2012 e 2013. Entre as infrações, foi apurada a ausência de declaração e recolhimento da contribuição social, justificada pela Recorrente em função da existência de uma medida judicial transitada em julgado em 01/06/1992 que declarou o seu direito de não recolher tal tributo, nos seguintes termos:

Isto posto, julgo procedente a presente ação e declaro a inexistência de relação jurídica entre as autoras e a União Federal, no que tange à exigência de pagar a contribuição social, instituída pela Lei n. 7.689/88, por sua manifesta inconstitucionalidade.

Diante desse cenário, é fato incontroverso que a Recorrente possui decisão judicial, transitada em julgado, reconhecendo o seu direito de não recolher a CSLL. **A questão jurídica aqui discutida diz respeito à produção de efeitos dessa decisão após o julgamento da ADI 15-2/DF pelo STF e da edição do Parecer PGFN/CRJ n. 492/2011. Ou seja, se a coisa julgada deve ser relativizada em função dessas inovações ou se os seus efeitos estão preservados.**

O problema aqui envolvido, portanto, diz respeito não à existência, mas ao alcance da coisa julgada: se abrange ou não os lançamentos de CSLL ora discutidos, referentes aos anos-calendário de 2012 e 2013.

Segundo NELSON NERY JÚNIOR – que qualifica o instituto como sendo decorrente do próprio Estado Democrático de Direito – a coisa julgada diz respeito à “qualidade que torna imutável e indiscutível o comando que emerge da parte dispositiva da sentença de mérito não mais sujeita a recurso”.³⁴ Este conceito de coisa julgada corresponde, em linhas gerais, ao que foi adotado no art. 467 do CPC/73, correspondente ao art. 502 do CPC/15. Nesse sentido, LIEBMAN³⁵ destaca que a autoridade da coisa julgada não se identifica apenas com a *definitividade* ou *intangibilidade* do ato que pronuncia o comando, mas sim decorre da *imutabilidade do comando*. Trata-se, segundo o autor, de qualidade “mais intensa e profunda”, que torna imutável não apenas a existência formal do ato, **mas também os seus efeitos próprios**.

³⁴ A Polêmica sobre a Relativização (Desconsideração) da Coisa Julgada e o Estado Democrático de Direito. In: DIDIER JR, Fredie. Relativização da coisa julgada. - 2ª ed. - Salvador: Ed. Juspodivm, p. 288.

³⁵ Eficácia e autoridade da sentença. - 3ª ed. - Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 54.

A regra, portanto, é a *imutabilidade* do dispositivo protegido pela coisa julgada. Assim, como bem destaca TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.,³⁶ a coisa julgada tem vinculação direta com a própria segurança jurídica, ao evitar que o *sentido* de um evento passado possa ser alterado de acordo com um ato presente.

Há, porém, casos específicos em que se admite não a nova atribuição de sentido a uma sentença passada, mas o fim dos seus efeitos em função de uma alteração presente. É o caso, por exemplo, das situações envolvendo relação jurídica continuativa ou de trato sucessivo – usuais em matéria tributária – em que é admitida revisão da decisão transitada em julgado quando houver modificação fática ou jurídica (art. 471, I, do CPC/73, correspondente ao art. 505, I, do CPC/15). Trata-se de aplicação da denominada cláusula *rebus sic standibus*: a modificação ocorrida faz surgir uma nova relação jurídica, distinta daquela sobre a qual se pronunciou o dispositivo da sentença transitada em julgado.

Com efeito, se houve modificação circunstancial apta a fazer surgir uma relação jurídica distinta, não há que se falar em aplicação da coisa julgada, pois esta diz respeito a um vínculo relacional distinto. É a partir dessa base conceitual que é possível compatibilizar a preservação da coisa julgada – instituto fundamental ao Estado Democrático de Direito – com o avanço cronológico.

Nesse sentido, a exigência tributária depende de se considerar que essas modificações teriam sido produzidas pelo julgamento da ADI 15-2/DF – que consolidou o entendimento já manifestado pelo STF na via do controle difuso de constitucionalidade – ou pelo Parecer PGFN/CJR n. 492/2011.

Sobre isso, o E. STJ decidiu, **em julgamento realizado sob a forma dos Recursos Especiais Repetitivos** (art. 543-C do CPC/73), que não teria ocorrido alteração suficiente para modificar a relação jurídica estabilizada com a coisa julgada, tanto no plano do julgamento da ADI quanto no plano das alterações legislativas ocorridas (REsp 1.118.893/MG, Relator Min. Arnaldo Esteves Lima, Primeira Seção, julgado em 23/3/2011, DJe de 6/4/2011). Veja-se a tese jurídica firmada naquela oportunidade:

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

³⁶ Coisa Julgada em Matéria Tributária e as Alterações Sofridas pela Legislação da Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n. 7.689/88). In: Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 125, Fev/2006, p. 73.

Contudo, o E. STF, em decisão proferida no julgamento dos Recursos Extraordinários nº 955.227 (Rel. Min. Roberto Barroso) e 949.297 (Rel. Min. Edson Fachin), fixou, em regime de Repercussão Geral, as seguintes teses jurídicas:

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. (destaquei)

Portanto, segundo entendimento vinculante do E. STF (art. 99 do RICARF), a partir do julgamento da ADI 15-2 em 14/06/2007 não haveria que se falar em manutenção da coisa julgada obtida pela Recorrente, uma vez que houve a declaração da constitucionalidade da CSLL em Ação Direta de Inconstitucionalidade.

Posteriormente, o mesmo E. STF julgou Embargos de Declaração concluindo pela necessidade de exclusão das penalidades tributárias que poderiam ser cobradas em função do não recolhimento da CSLL, em v. acórdão publicado em 20/08/2024:

5. Embargos de declaração dos *amici curiae* não conhecidos. 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. Fica preservada a incidência dos juros de mora e da correção monetária e vedada a repetição dos valores já recolhidos a título de multa de qualquer natureza.

Veja-se que a decisão faz referência expressa ao afastamento das multas relativas aos atos geradores ocorridos **antes de 13/02/2023**. Ou seja, os fatos anteriores a este marco temporal – como aqueles envolvidos nesta autuação –, não estão sujeitos a qualquer penalidade. Isso se dá em função da expectativa criada especialmente em função do REsp 1.118.893/MG, em que se protegeu a coisa julgada favorável obtida pelos contribuintes em face do julgamento da ADI 15-2. Vale transcrever trecho do voto do Exmo. Min. André Mendonça, em que esta posição é bem explicitada:

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.

Posteriormente, a PGFN opôs novos Embargos de Declaração, pretendendo o seguinte:

Ante todo o exposto, a União requer seja suprida a omissão apontada e sanada a contradição indicada para que se aplique, ao caso, o prazo estabelecido no §2º. do art. 63 da Lei 9.430, de 1996, condicionando-se o afastamento da multa sobre os valores correspondentes aos fatos geradores ocorridos antes do julgamento do mérito dos temas 881 e 885 ao pagamento espontâneo ou ao parcelamento do débito **dentro de 30 (trinta dias) da publicação da ata julgamento dos presentes embargos de declaração.**

Ou seja, a PGFN pretende que sejam exigidas multas somente se o contribuinte não efetuar o seu pagamento em 30 (trinta) dias da “*publicação da ata de julgamento dos presentes embargos de declaração*”. Ou seja, após o julgamento dos referidos Embargos de Declaração – e caso estes sejam acolhidos –, será iniciado referido prazo. Até o momento, permanece a conclusão do E. STF pela exclusão das penalidades aplicadas.

Deste modo, proponho seja dado provimento parcial ao Recurso Voluntário neste ponto, para cancelar a multa de ofício exigida sobre a CSLL, bem como a multa isolada por falta de recolhimento sobre a base estimada desse mesmo tributo.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso