



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 16024.720004/2017-26
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-002.635 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de outubro de 2018
Matéria CSLL - COISA JULGADA
Recorrente METSO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2012, 2013

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional e os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

LIMITES DA COISA JULGADA. CSLL. EFEITOS DO RESP. Nº 1.118.893/MG.

No que respeita à CSLL, ao se aplicar o REsp nº 1.118.893/MG, decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), sob a sistemática dos chamados Recursos Repetitivos, de seguimento obrigatório pelos Conselheiros do CARF, a teor do disposto no art. 62, § 2º, do RICARF-Anexo II, quando da análise dos efeitos específicos da decisão transitada em julgado, há que se verificar os exatos termos dessa decisão, as normas que foram por ela cotejadas, a extensão precisa dos seus efeitos e a data da ocorrência dos fatos geradores a que se aplica. Verificado o descompasso entre a decisão que transitou em julgado e os efeitos do REsp nº 1.118.893/MG, descabe sua aplicação ao caso.

CSLL. BASE DE CÁLCULO. ADIÇÕES. MULTAS PUNITIVAS.

As multas punitivas devem ser objeto de adições ao lucro líquido ou contábil para a apuração da base de cálculo da CSLL.

CSLL. ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO.

Do ano-calendário 2007 em diante, se não efetuado o pagamento da estimativa mensal, cabe a imputação de multa isolada sobre a totalidade ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário, mesmo que lançada a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA SELIC. INCIDÊNCIA.

Sobre a multa de ofício lançada incidem, nos termos da lei, juros de mora à taxa SELIC. Aplicação da Súmula CARF nº 108.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto vencedor, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Rafael Gasparello Lima, Luis Fabiano Alves Penteado e Gisele Barra Bossa que davam provimento ao recurso. Designado o conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteado, Carmem Ferreira Saraiva (suplente convocada em substituição ao conselheiro Jose Carlos de Assis Guimarães), Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Gisele Barra Bossa e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro José Carlos de Assis Guimarães.

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Auto de Infração (fls. 409/422) que exige CSLL, referente aos anos-calendário de 2012 e 2013, acrescida de juros, multa de ofício de 75% e multa isolada (50%) em face da ausência de recolhimento de estimativas apuradas de ofício.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 400/408) que motivou o lançamento:

Verificamos as seguintes divergências, nas DIPJ relativas aos anos-calendário 2012 e 2013:

1) DIPJ ano-calendário 2012:

ficha 09A (IRPJ) – linha 88 – soma das exclusões: R\$ 148.688.654,73

ficha 17 (CSLL) – linha 64 – soma das exclusões: R\$ 277.608.102,06

diferença entre as exclusões = R\$ 128.919.447,33 (linha 63, ficha 17)

[...]

2) DIPJ ano-calendário 2013:

ficha 09A (IRPJ) – linha 88 – soma das exclusões: R\$ 7.667.128,34

ficha 17 (CSLL) – linha 64 – soma das exclusões: R\$ 137.882.978,82

diferença entre as exclusões = R\$ 130.215.850,48 (linha 67, ficha 17)

[...]

Na resposta ao termo de início, a fiscalizada alegou que é beneficiária de decisão judicial transitada em julgado nos autos do Mandado de Segurança 0014528-39.1989.4.03.6100 (90.0014528-2), onde teria sido reconhecido o direito de “não recolher a Contribuição Social de que tratam a Medida Provisória n. 22/88 e a Lei n. 7.689/88, não só a relativa ao balanço encerrado em 31/12/88, como também quanto aos balanços futuros que por elas vierem a ser alcançados”.

A fiscalizada apresentou cópia dos seguintes julgados: Mandado de Segurança nº 90.03.19275-8, Sentença do Mandado de Segurança nº 89.0014528-2 e Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 161-312-3.

Também alegou que as despesas com “multas punitivas” foram adicionadas para fim de determinação da base de cálculo do IRPJ, porém, não foram adicionadas para a composição da base de cálculo da CSLL, por falta de previsão legal.

Após verificações na escrituração fiscal nas DIPJ referentes aos anos-calendário 2012 e 2013, restou constatado que a fiscalizada deixou de demonstrar a apuração da CSLL e, quando o fez nas declarações, constituiu exclusões no mesmo valor da contribuição para tornar o saldo a pagar nulo e, conseqüentemente, deixar de recolher tal tributo;

Verificamos que não há declarações de débito em DCTF relativos à CSLL no período de 01/01/2012 a 31/12/2013, bem como informações de recolhimento na base RFB para esse tributo.

I - DA FUNDAMENTAÇÃO:

O Senado Federal, através da Resolução nº 11, de 04 de abril de 1995, suspendeu, apenas, a execução do art. 8º da Lei nº

7.689/88, que instituiu a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas.

Em 14/06/2007, o STF julgou a ADI nº 15/DF, reconhecendo a constitucionalidade da cobrança da CSLL e limitando os efeitos da coisa julgada.

Portanto, os fatos posteriores a essa decisão não são alcançados pela coisa julgada.

II - DAS INFRAÇÕES:

II.1 – DA FALTA DE PAGAMENTO DA CSLL DEVIDA

Na apuração da CSLL, na DIPJ ano-calendário 2012 (ficha 17), a fiscalizada excluiu indevidamente o valor de R\$ 128.919.447,33, a título de “outras exclusões” (linha 61).

Repetiu o procedimento, na DIPJ ano-calendário 2013, excluindo R\$ 130.215.850,48.

A fiscalizada entendia estar amparada por medida judicial que a desvinculava da exigibilidade de recolhimento da CSLL.

Desta forma, estamos lançando de ofício, tais exclusões indevidas.

Tratam-se de fatos geradores da CSLL ocorridos em 31/12/2012 e 31/12/2013, posteriores a decisão do STF, citada no item I.

II.2 – DAS MULTAS FISCAIS NÃO DEDUTÍVEIS

Conforme o LALUR, ano-calendário 2012, na demonstração do lucro real, foi adicionado o valor de R\$ 6.418.219,96, relativo a conta 778000 – multas fiscais não dedutíveis.

[...]

Conforme o LALUR, ano-calendário 2013, na demonstração do lucro real, foi adicionado o valor de R\$ 288.343,80, relativo a conta 778000 – multas fiscais não dedutíveis.

[...]

Desta forma, estamos lançando de ofício tais despesas não dedutíveis.

III - DA MULTA ISOLADA

Reconhecida a exigibilidade do lançamento da CSLL anual devida, tornou-se exigível também a apuração da CSLL incidente sobre as bases de cálculo estimadas em função de balanço de suspensão ou redução.

Calculou-se os valores a partir do lucro líquido mensal ajustado, com a aplicação da alíquota de 9%.

Foram deduzidos da CSLL apurada os valores da contribuição retidos na fonte (código 5987), conforme anexo “CSLL retida na fonte”.

O anexo “CSLL retida na fonte B” contém a relação os valores retidos por declarante (DIRF – código 5987).

Da CSLL a pagar aplicou-se o percentual de 50%, relativo a multa de ofício em questão sobre a diferença de CSLL a pagar, em cada período.

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 437/455). Alega, em síntese, que:

(i) não houve adequada motivação no Auto de Infração;

(ii) houve violação ao instituto da coisa julgada, que torna imutável e indiscutível a sentença que, transitada em julgado, reconheceu o direito da Recorrente de não recolher a CSLL em períodos futuros;

(iii) a posição fixada pelo STJ, em sede de recurso repetitivo (REsp 1.118.893/MG DJe 06/04/2011), garante os efeitos da coisa julgada frente à declaração de constitucionalidade da ADI 15/DF;

(iv) despesas com multas são dedutíveis da base de cálculo da CSLL em razão da ausência de previsão legal em sentido contrário;

(v) não é legítima a cobrança de multa isolada em concomitância com a multa de ofício; e

(vi) é indevida a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Em Sessão de 28 de agosto de 2017, a 2ª Turma da DRJ/RJO julgou a impugnação improcedente, por meio de decisão (fls. 582/601) que restou assim ementada:

AÇÃO RESCISÓRIA. CONSTITUCIONALIDADE DE DISPOSITIVO LEGAL. DESCABIMENTO.

A constitucionalidade de dispositivo legal, reconhecida pelo STF, afasta o cabimento de ação rescisória quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais inferiores.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2012, 2013

BASE DE CÁLCULO. ADIÇÕES. PREVISÃO LEGAL.

As adições à base de cálculo da CSLL, lucro líquido, devem ser expressamente prescritas em lei, inadmitidas quaisquer outras.

MULTA ISOLADA. EXIGIBILIDADE.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas pode ser exigida ao mesmo tempo da multa ex officio.

PENALIDADE DE OFÍCIO. ENCARGOS DE MORA. INCIDÊNCIA.

Por constituírem crédito tributário não se afasta a incidência de encargos moratórios sobre penalidades pecuniárias aplicadas juntamente com tributo devido apurado de ofício.

Cientificado da decisão de piso em 08/11/17 (fls. 608), o contribuinte, em 07/12/17 (fls. 610), interpôs recurso voluntário (fls. 612/635). Reitera os argumentos de defesa, sustenta que o Acórdão da DRJ é nulo em face da ausência de fundamentação e rebate pontos específicos da decisão de primeira instância.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, conheço.

Nulidade

Da leitura do recurso voluntário, nota-se que a Recorrente invoca argumento de nulidade da autuação por falta de motivação no lançamento.

Razão, porém, não lhe assiste.

Do ponto de vista do processo administrativo fiscal federal, dispõem os artigos 10º e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72, que:

“Artigo 10 - O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà 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”.

“Artigo 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”.

Não verifico, nesse caso concreto, qualquer nulidade formal ocasionada pela inobservância do disposto no art. 10º acima, bem como não se faz presente nenhuma das nulidades previstas no art. 59.

O Auto de Infração foi emitido com observância de seus requisitos formais e essenciais, como prescreve o artigo 142 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

“Artigo 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”.

A fiscalização, após instauração de regular procedimento fiscalizatório, pretendeu relativizar a coisa julgada, sob a premissa de que a alteração do posicionamento pelo STF, em controle de constitucionalidade concentrado em momento posterior ao do controle difuso, cessaria os efeitos da sentença até então favorável ao contribuinte.

Questiona o fisco, ainda, a dedutibilidade de multas punitivas para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, por entender que o mesmo tratamento conferido ao IRPJ (ou seja, de adicionar tais dispêndios) deve ser conferido à aludida contribuição.

Como se percebe, o caso envolve matérias de direito - principal - efeitos da coisa julgada - e subsidiária (dedutibilidade de multa), que foram sim devidamente motivadas.

Não se vislumbra, ademais, nenhum prejuízo ao contribuinte, que notoriamente compreendeu a imputação e teve assegurado seu direito de defesa.

Não existe, portanto, qualquer incorreção no fundamento ou disposição legal do Auto de Infração, razão pela qual rejeito a preliminar de nulidade e de cerceamento de defesa.

Da coisa julgada

Restou comprovado que a Recorrente é titular de sentença judicial (fls. 382/386), transitada em julgado em 27 de março de 1996 (fl. 392), sentença esta que lhe conferiu o direito de não recolher a CSLL em face do reconhecimento de sua inconstitucionalidade.

A fiscalização, porém, entendeu que os efeitos dessa decisão judicial, mesmo tendo sido transitada em julgado e não objeto de ação rescisória, teriam sido cessados em 14 de junho de 2007, por força do julgamento, pelo STF, da ADI nº 15/DF, que, ao contrário da referida "coisa julgada", reconheceu a constitucionalidade da CSLL.

Aos olhos da autoridade fiscal responsável pelo presente lançamento, o posterior controle concentrado de constitucionalidade limitaria os efeitos da coisa julgada no tempo, razão pela qual os fatos geradores posteriores a "nova" orientação jurisprudencial - caso dos anos de 2012 e 2013 ora autuados - não mais estariam sob a vigência daquela sentença.

Nesse mesmo sentido se posicionou a DRJ. Nas suas palavras:

5.1 - Ao contrário da proposição impugnatória, a decisão mitigada do STF não alterou preteritamente a coisa julgada. Sim, a posteriore, uma vez que decisões do STF acerca da constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lei prevalecem sobre qualquer decisão judicial de instâncias inferiores. Uma vez mitigadas seus efeitos são ex nunc ou pro futuro no âmbito do controle difuso, ante fundadas razões de segurança jurídica que justifiquem que tal efeito seja conferido à decisão.

O contribuinte, por sua vez, insiste no argumento de que o instituto da coisa julgada deve ser preservado, conforme, aliás, já teria se posicionado o STJ¹ em julgamento proferido sob o rito de recursos repetitivos (art. 543-C do CPC) e cuja ementa ora transcrevo:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543C DO CPC. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSLL. COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88 E DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. SÚMULA 239/STF. ALCANCE. OFENSA AOS ARTS. 467 E 471, CAPUT, DO CPC CARACTERIZADA. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL

¹ Resp 1.118.893.

CONFIGURADA. PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

1. Discute-se a possibilidade de cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro CSLL do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento.

2. O Supremo Tribunal Federal, reafirmando entendimento já adotado em processo de controle difuso, e encerrando uma discussão conduzida ao Poder Judiciário há longa data, manifestou-se, ao julgar ação direta de inconstitucionalidade, pela adequação da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, ao texto constitucional, à exceção do disposto no art 8º, por ofensa ao princípio da irretroatividade das leis, e no art. 9º, em razão da incompatibilidade com os arts. 195 da Constituição Federal e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias ADCT (ADI 15/DF, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, DJ 31/8/07).

3. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.

4. Declarada a inexistência de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nesse diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência.

5. "Afirmada a inconstitucionalidade material da cobrança da CSLL, não tem aplicação o enunciado nº 239 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores" (AgRg no AgRg nos EREsp 885.763/GO, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, Primeira Seção, DJ 24/2/10).

6. Segundo um dos precedentes que deram origem à Súmula 239/STF, em matéria tributária, a parte não pode invocar a existência de coisa julgada no tocante a exercícios posteriores quando, por exemplo, a tutela jurisdicional obtida houver impedido a cobrança de tributo em relação a determinado período, já transcorrido, ou houver anulado débito fiscal. Se for declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, não há falar na restrição em tela (Embargos no Agravo de Petição 11.227, Rel. Min. CASTRO NUNES, Tribunal Pleno, DJ 10/2/45).

7. "As Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da

contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária. Por isso, está impedido o Fisco de cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material" (REsp 731.250/PE, Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ 30/4/07).

8. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/STJ." (G.N)

Do julgamentos em questão, é possível concluir que:

(i) a decisão judicial transitada em julgado produz efeitos enquanto permanecer a situação de fato e de direito declarada na sentença, restando afastada a súmula 239 do STF²;

(ii) alterações na lei que não mudem as características essenciais do tributo não significam alteração na situação de direito, caso a sentença invalide o tributo como um todo; e

(iii) as alterações promovidas na Lei 7.689/88 - base de incidência da CSLL - pelas Leis 7.856/89, 8.034/90, 8.383/91 e 8.541/92 não implicam em nova relação jurídico-tributária, razão pela qual não podem alterar a coisa julgada.

Segundo penso, e ao contrário do que aduz a DRJ, os efeitos vinculantes do referido julgamento do STJ não estão restritos aos fatos geradores de 1991 e 1992, devendo ser aplicados também para fatos geradores posteriores, como no caso.

Vale dizer, considerando o teor do julgado, e por força do art. 62A do RICARF, o provimento jurisdicional do recurso repetitivo em questão deve ser aplicado nesse caso concreto.

Por bem elucidar os argumentos favoráveis à preservação da coisa julgada, invoco os fundamentos do Acórdão 1301-002.580 (Sessão de 16/08/2017), da lavra do Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, vazados nos seguintes termos:

De acordo com a melhor doutrina, coisa julgada material, em síntese, significa a qualidade que torna imutável e indiscutível o comando originado da parte dispositiva da sentença de mérito, e em relação à qual não caiba mais recurso ordinário ou extraordinário, nem sujeição à remessa necessária.

A coisa julgada não é oponível em relação a todas e quaisquer situações que guardam grau de relação com a demanda originalmente proposta ou, ainda, em face de toda e qualquer pessoa. No particular, necessária a percepção dos limites subjetivos e objetivos (inclusive no aspecto temporal) da res iudicata.

² Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.

Sinteticamente, os limites subjetivos da coisa julgada consistem na adequada determinação das pessoas sujeitas à imutabilidade e indiscutibilidade decorrentes do trânsito em julgado da sentença de mérito proferida na demanda judicial. Por sua vez, os limites objetivos dizem respeito à determinação da matéria que não mais poderá ser revista ou discutida perante os órgãos judiciários ou administrativos. Sob o aspecto temporal, os limites objetivos relacionam-se ao contexto "espaço-tempo" em que a sentença é proferida, melhor dizendo: mantida a situação de fato e de direito verificada entre as partes no tempo da propositura da demanda, mantida a autoridade da coisa julgada.

No caso, o contribuinte aduziu pretensão (e obteve decisão judicial) em termos amplos, tomando em conta a perspectiva de repetição periódica da incidência do tributo, razão pela qual a decisão judicial definitiva que a acolheu (tal como formulada) produz efeitos em relação a mais de um exercício fiscal e até que sejam alteradas as situações fáticas e normativas que foram submetidas à apreciação do Poder Judiciário.

As reformas legislativas implementadas até a presente data, modificaram apenas a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídica-tributária da sentença que transitou em julgado em 12/12/1991. Nenhuma delas foi substancial

Ora, desde a sua criação até os tempos atuais, não foi alterada a hipótese de incidência da CSLL: a pessoa jurídica domiciliada no Brasil (e as que lhe forem equiparadas) que vier a auferir lucro deverá apurar e recolher a contribuição social. Nem sequer uma única reforma foi realizada no art. 1º da Lei 7.689/88, que prescreve o aspecto material da hipótese de incidência da CSLL, qual seja, auferir lucro ("Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social".)

Nenhuma alteração tampouco foi realizada no caput do art. 2º da Lei 7.689/88, segundo o qual " A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda". Em especial, o §1º, "c", embora tenha ganho nova redação em 1989, 1990 e 2014, manteve-se essencialmente inalterado.

Mais evidente ainda é a insignificância, ao presente caso, das alterações de natureza meramente procedimental, atinentes à data ou à forma de recolhimento do tributo.

À essa mesma conclusão, segundo minha ótica, chegou o E. Superior Tribunal de Justiça, quando analisou o Resp nº 1.118.893MG, submetido ao no regime de recursos repetitivos previsto no art. 543C do antigo CPC, onde assentou o entendimento de que a edição de legislação superveniente (Leis nºs 7.856/89, 8.034/90, 8.212/91, 8.383/91, 8.542/91 e Lei Complementar n. 70/91) e posterior declaração de constitucionalidade do tributo pela C. Suprema, não retiram os

efeitos da sentença de mérito transitada em julgado em favor do contribuinte. Veja-se, nesse sentido, ementa do citado precedente jurisprudencial, verbis:

[...]

Segundo às razões descritas no voto vencido do presente acórdão (PAF nº 10670.002503/200927), entendeu a I. Relatora inaplicável o entendimento do E. STJ, manifestado no Resp. nº 1.118.893/MG, em face da matéria fática analisada naquele precedente está relacionada à CSLL dos exercícios de 1991 e 1992.

De fato, na referida decisão, o E. STJ entendeu que as Leis nºs 7.856/89, 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92, não estabeleceram nova relação jurídico-tributária com a União, tendo em vista que apenas dispuseram sobre alíquota e base de cálculo da CSLL, motivo pelo qual assegurou a impossibilidade de cobrança da referida exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992, em respeito à coisa julgada material.

Ocorre que, em que pese o E. STJ ter analisado as alterações legislativas posteriores à edição da Lei 7.689/88 até 1992, da mesma forma, os diplomas legais posteriores ao ano-calendário de 1992 também não estabeleceram nova relação jurídica-tributária capaz de ensejar a cobrança da CSLL, tendo em vista que dispuseram apenas sobre (i) alíquota; (ii) base de cálculo; e (iii) normas de apuração e recolhimento.

Sendo assim, penso que as alterações legislativas que ocorreram após o ano-calendário de 1992, possuem a mesma natureza daquelas analisadas pelo STJ, quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.118.893MG, mesmo porque tais mudanças não introduziram nova contribuição social.

Ademais, e a mero título informativo, o próprio STF já deu sinais acerca da impossibilidade de relativização da coisa julgada, salvo na hipótese de ação rescisória, na linha do precedente abaixo colacionado:

COISA JULGADA EM SENTIDO MATERIAL – INDISCUTIBILIDADE, IMUTABILIDADE E COERCIBILIDADE: ATRIBUTOS ESPECIAIS QUE QUALIFICAM OS EFEITOS RESULTANTES DO COMANDO SENTENCIAL – PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL QUE AMPARA E PRESERVA A AUTORIDADE DA COISA JULGADA – EXIGÊNCIA DE CERTEZA E DE SEGURANÇA JURÍDICAS – VALORES FUNDAMENTAIS INERENTES AO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO – EFICÁCIA PRECLUSIVA DA “RES JUDICATA” – “TANTUM JUDICATUM QUANTUM DISPUTATUM VEL DISPUTARI DEBEAT” – CONSEQUENTE IMPOSSIBILIDADE DE REDISCUSSÃO DE CONTROVÉRSIA JÁ APRECIADA EM DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO, AINDA QUE

PROFERIDA EM CONFRONTO COM A JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – A QUESTÃO DO ALCANCE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 741 DO CPC – MAGISTÉRIO DA DOCTRINA – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. – A sentença de mérito transitada em julgado só pode ser desconstituída mediante ajuizamento de específica ação autônoma de impugnação (ação rescisória) que haja sido proposta na fluência do prazo decadencial previsto em lei, pois, com o exaurimento de referido lapso temporal, estar-se-á diante da coisa soberanamente julgada, insuscetível de ulterior modificação, ainda que o ato sentencial encontre fundamento em legislação que, em momento posterior, tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, quer em sede de controle abstrato, quer no âmbito de fiscalização incidental de constitucionalidade. – A superveniência de decisão do Supremo Tribunal Federal, declaratória de inconstitucionalidade de diploma normativo utilizado como fundamento do título judicial questionado, ainda que impregnada de eficácia “ex tunc” – como sucede, ordinariamente, com os julgamentos proferidos em sede de fiscalização concentrada (RTJ 87/758 – RTJ 164/506-509 – RTJ 201/765) –, não se revela apta, só por si, a desconstituir a autoridade da coisa julgada, que traduz, em nosso sistema jurídico, limite insuperável à força retroativa resultante dos pronunciamentos que emanam, “in abstracto”, da Suprema Corte. Doutrina. Precedentes. – O significado do instituto da coisa julgada material como expressão da própria supremacia do ordenamento constitucional e como elemento inerente à existência do Estado Democrático de Direito.

Feitas essas considerações, a minha opinião é a de que os contribuintes que possuem a seu favor decisão judicial transitada em julgado, declarando a inconstitucionalidade da CSLL, não podem ser compelidos a pagar tal contribuição, ainda que o STF, em controle concentrado feito em momento posterior à referida decisão, declare a constitucionalidade da exação.

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO.

Por restar vencido quanto à matéria acima (Coisa julgada), passo a apreciar as demais questões de mérito.

Base de cálculo da CSLL - despesas com multas

A manutenção da exigência da CSLL sobre as multas fiscais foi assim motivada pela decisão de piso:

6.- Quanto à glosa de despesas indedutíveis, multas fiscais, para efeitos de incidência do IRPJ, tem razão o sujeito passivo. Pelo singelo e elementar motivo de que as bases de incidência do

imposto e da CSLL são distintas, conforme prescrições legais pertinentes.

6.1.- Na hipótese, se a Carta Constitucional de 1988, em seu artigo 37 dispõe:

Art. 37. *A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte;*

6.2.- e, se, quanto ao princípio da legalidade, o artigo 150 da mesma Carta, formaliza:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem que a lei estabeleça;

6.3.- o artigo 97 da Lei n° 5.172/66, Código Tributário Nacional, legislação infraconstitucional, expressamente prescreve:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

...

III - *a definição do fato gerador da obrigação tributária principal*, ressalvado o disposto no inciso I do § 3° do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - *a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo*, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

...

§ 1° Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso. (grifos não do original).

7.- Nos termos da legislação aplicável à matéria, no caso da CSLL sua incidência se processa sobre é o lucro comercial, ou lucro líquido da pessoa jurídica tributada com base no lucro real, com os ajustes expressamente prescritos na Lei n° 7689/89 e alterações posteriores. A saber:

Art. 2° A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda. § 1° Para efeito do disposto neste artigo:

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

...

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei n°8.034, de 1990)

- adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

- adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido

5.- exclusão dos lucro e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita; (nota: Vigência até os efeitos da Lei nº 12.973/2014)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base.

7.1.- Evidentemente o art. 6º do mesmo diploma legal não afeta a base imponible da contribuição:

Art. 6º A administração e fiscalização da contribuição social de que trata esta lei compete à Secretaria da Receita Federal.

Parágrafo único. Aplicam-se à contribuição social, no que couber, as disposições da legislação do imposto de renda referente à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo

7.2.- Por pertinente, a Lei nº 8981/95, em seu Capítulo III, ao tratar das alterações vinculadas à apuração do imposto de renda com base no lucro real, em sua Seção III, subseção I, formalizou:

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.

7.2.1.- No Capítulo IV do mesmo diploma legal, que trata especificamente da CSLL, o art. 57 da Lei nº 8981/95, com a redação da Lei nº 9065/95, ressalva a incidência da contribuição sobre a base de cálculo apurada conforme disposto no art. 2º da Lei nº 7.689/89, transcrito no inciso 6 deste arazoado:

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. *(grifos não do original)*

...

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

7.2.2.- Ressalte-se que as alterações introduzidas pela Lei nº 8981/95, com a redação da Lei nº 9065/95, reportadas no art. 57, foram discriminadas no próprio art. e nos arts. 58 e 59 da mesma lei. Evidente à ressalva quanto à base imponible da CSLL previstas na legislação em vigor, com as alterações trazidas pelo próprio capítulo IV, dentre as quais não se inclui a não dedutibilidade ora examinada.

7.3.- Para efeitos da incidência da CSLL, mesmo o art. 13 da Lei nº 9249/95 não considerou outras adições ao lucro líquido, exceto aquelas nele expressamente mencionadas:

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:

- de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

- das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

- de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

- das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII - das despesas com brindes.

VIII- de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

7.4.- Finalmente, nem o art. 49 da Lei nº 12.715/12, ao alterar o art. 28 da Lei nº 9430/96, não discriminou, como adição à base de cálculo da CSLL, as multas fiscais, objetos destes autos.

7.5.- A Lei nº 12.973/2014 por sua vez estendeu à dedução da base imponible da CSLL, os juros reportados no art. 9º da Lei nº 9249/95:

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

...

§ 11. O disposto neste artigo aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014).

7.6.- Apesar do aparado legal antes reportado a IN RFB nº 1700/2017, em seu art. 132, reproduz o art. 56 da IN SRF nº 390/04, o qual, quiçá por lapso, formalizou que:

7.6.1.- IN SRF nº 390/04:

Art. 1º Esta Instrução Normativa dispõe sobre a determinação e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Art. 56. Não são dedutíveis, como custo ou despesas operacionais, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infração de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

7.6.2.- IN RFB nº 1700/2017:

Art. 132. Não são dedutíveis na apuração do lucro real e do resultado ajustado 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.

8.- Isto posto, conforme artigo 100, I, do CTN, apesar de Instruções Normativas serem definidas como:

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

1 - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

8.1.- evidentemente, à semelhança de decretos, atos do Poder Executivo de maior hierarquia, devem ser lastreadas nos mesmos limites destes, consoante dispõe o artigo 99 do CTN:

Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

9.- Do exposto, fácil concluir que o art. 56 da IN SRF n° 390/04, ratificado pelo artigo 132 da IN RFB n° 1700/2017, extrapolando limites tão somente instituiu desnecessários conflitos administrativos, em prejuízo da estabilidade das relações Estado/Contribuinte. Conflitos somente sanáveis em instâncias administrativas superiores, acaso questões que tais não adentrem sede judicial, quando a União se quede a igualmente desnecessários honorários de sucumbência.

9.1.- Entretanto, em sede de instância administrativa da RFB a autoridade julgadora é vinculada a atos que tais, razão da manutenção da exigência sobre multas fiscais, consignada nestes autos.

Como se percebe, a própria autoridade julgadora reconhece que a adição de despesas incorridas a título de multas fiscais não possui base legal, mas fundamentou a procedência desse item da autuação por estar vinculada à Instrução Normativa 390/2004, que tratou tais despesas como indedutíveis não só para o lucro real, mas também para a CSLL.

Ocorre que, diferentemente da DRJ, o CARF não está vinculado à Instrução Normativa, devendo aplicar a lei.

Tendo isso em vista, e entendendo que nenhum reparo cabe à fundamentação da referida decisão, afasto a adição das multas fiscais da base de cálculo da CSLL.

Da multa isolada

A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda demanda atenção.

Com a aprovação da Súmula CARF n° 105, restou sedimentado que: “*a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n° 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.*”

Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até 31/12/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei n° 11.488/2007 ao art. 44 da Lei n° 9.430/96 (que passou a produzir efeitos a partir de 2007), não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que afirma a possibilidade da exigência de multa isolada, mesmo nos casos em que houver sido imposta a multa de ofício pela falta de pagamento anual do IRPJ e da CSLL.

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei n° 11.488/2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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

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

§ 1º - O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a multa do inciso I é aplicável nos casos de totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

A multa prevista no inciso II, porém, é passível de exigência sobre o valor do pagamento mensal de estimativa que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e 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.

Adotando uma interpretação sistemática, me parece que o mais razoável é não admitir a cumulação das multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida quando o caso concreto também se enquadrar na hipótese de multa mais onerosa (inciso I).

Com efeito, aplicar a multa de ofício de 75% sobre o valor apurado de IRPJ, juntamente com o principal, e, ao mesmo tempo, pretender exigir a multa de 50% sobre o IRPJ não antecipado no mesmo período de apuração, representa uma violação à razoabilidade e proporcionalidade.

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permite que duas penalidades incidam sobre uma mesma base de cálculo (*bis in idem*), o que é vedado no sistema jurídico.

Ao analisar essa matéria, destaca-se a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins, da 2ª Turma do STJ (Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015):

"Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali decritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende reprimir com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta."

Em decisão mais recente, a C. 2ª Turma do STJ ratificou seu posicionamento, conforme atesta a ementa do seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. [...] CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação." (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).

Nesse sentido, afasto a aplicação da multa isolada.

Da incidência de juros Selic sobre a multa de ofício

A previsão de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício está configurada no bojo do artigo 161, do CTN:

“Artigo 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.”

A análise desse dispositivo, notadamente a palavra “crédito”, deve ser feita levando em conta que o lançamento é ato que formaliza a exigência do valor do principal, juros e multa de ofício, passando esses valores a compor a obrigação tributária. O crédito tributário, pois, tem por objeto o pagamento de tributos e penalidades pecuniárias.

Isso não significa dizer que a referida norma equipare tributo a multa, afinal, por definição, tributo não tem natureza de sanção. A circunstância de o contribuinte ser imputado ao pagamento de multa não dispensa o pagamento do tributo apurado. Tanto o tributo quanto a multa decorrem de fatos previstos na lei e, por integrarem o crédito, estão sujeitos aos juros de mora.

Esse é também o entendimento das duas Turmas do STJ, conforme se observa das ementas transcritas a seguir.

“TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

2. Recurso especial provido.” (STJ. 2ª Turma. REsp 1.129.990/PR. Dje 01/09/09).

“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO PARA TRIBUTOS ESTADUAIS DIANTE DA EXISTÊNCIA DE LEI AUTORIZADORA. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 879844/MG, DJE DE 25/11/2009, JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DESSE PRECEDENTE (CPC, ART. 543-C, § 7º), QUE IMPÕE A ADOÇÃO EM CASOS ANÁLOGOS. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

PRECEDENTE DA 2ª TURMA DO STJ. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.” (STJ. 1ª Turma. REsp 834.681/MG. Dje 02/06/10).

Nesse sentido, é pacífica a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais. A título ilustrativo, veja os seguintes julgados:

“JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. *A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.”* (Acórdão CSRF 9101-000.539. Sessão de 02/07/14).

“Juros de mora sobre multa de ofício. *A melhor exegese da remissão feita pelo caput do art. 30 aos débitos referidos no art. 29, ambos da Lei nº 10.522/02, leva à conclusão que alcança todos os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, inclusive os relativos à multa de ofício”.* (Acórdão CSRF 9101-001.474 Sessão de 26/09/12).

“JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. *O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento* (Acórdão CSRF 9303-002.399. Sessão de 15/08/13).

Recentemente, aliás, foi aprovada a Súmula CARF nº 108, que assim dispõe: *"incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício".*

Adotando essa linha jurisprudencial, considero legal a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício com base na taxa SELIC, conforme artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.

Pelo exposto, e como fui vencido na questão relativa à coisa julgada, em face da qual DAVA TOTAL PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO para: **(i)** afastar a cobrança decorrente da adição da base de cálculo, de R\$ 6.418.219,96, relativo à conta 778000 – *multas fiscais não dedutíveis*; e **(ii)** afastar a multa isolada.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Redator designado.

Peço vênia para discordar do i. relator, no que tange à questão relativa à decisão judicial transitada em julgado, declarando a inconstitucionalidade da CSLL, quanto à adição à base de cálculo da contribuição as multas punitivas, assim como relativamente à concomitância da aplicação da multa de ofício (sobre o montante apurado no período anual) e isolada pelo não pagamento de estimativas mensais.

Da coisa julgada.

Relativamente ao assunto, assim se pronunciou a recorrente:

13. Segundo se depreende do acórdão recorrido, o presente caso diz respeito aos efeitos da decisão transitada em julgado a favor da Recorrente, que afastou a incidência da CSLL, com base na MP n. 22/88 e na Lei n. 7.689/88.

14. Diante do cenário em questão, o acórdão recorrido manifestou o entendimento de que a decisão do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado, exarada na ADIN n. 15, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, publicada no DJU em 01.08.2007, posterior à decisão favorável à empresa, possuiria o condão de alterar-lhe os efeitos, sendo possível, na hipótese, tributar exercícios posteriores ao entendimento firmado em controle concentrado.

Em seguida, tece considerações sobre o instituto da coisa julgada, apresentando suas razões no sentido de o acórdão recorrido não encontrar guarida no ordenamento jurídico pátrio.

No Acórdão nº 9101-002.530, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, emitido na sessão de 18 de janeiro de 2017, o i. Cons. Marcos Aurélio Pereira Valadão enfrentou a questão com maestria, pelo que os fundamentos ali aduzidos são usados aqui com razões de decidir:

A matéria posta à apreciação desta Câmara Superior refere-se à adequada aplicação a ser dada ao decidido no Recurso Especial (REsp) do Superior Tribunal de Justiça (STJ) de nº 1.118.893/MG, proferido na sistemática de Recursos Repetitivos.

Primeiramente destaco que, em casos deste tipo, volto meu olhar com muita atenção ao que foi decidido judicialmente, pois o que deve ser cumprido é o que se contém na decisão que transitou em julgado para o contribuinte, para que não se confunda a aplicação dos aspectos materiais do caso específico à subsunção da decisão do STJ em que se sustenta a fundamentação do contribuinte, pois se estendem apenas os seus efeitos processuais em relação aos limites decididos no repetitivo, no caso o REsp. nº 1.118.893/MG, especificamente no que diz respeito à extensão e limites da coisa julgada.

Para o caso presente, esta metodologia, este cuidado específico, nos remete ao teor da decisão em que se baseia o contribuinte para deixar de recolher a CSLL e, também, aos seus fundamentos. Conforme se extrai dos autos, a decisão transitada em julgado foi proferida em 10 de fevereiro de 1992, sendo que os anos-calendário em que se questiona a cobrança da CSLL são 2007 e 2008.

No presente caso, a decisão de primeira instância em sede de MS foi proferida em 26 de outubro de 1989. O trânsito em julgado em 27 de março de 1996 refere-se ao Agravo Regimental em Recurso Extraordinário. Os lançamentos se reportam aos anos-calendário 2012 e 2013.

O pedido veiculado nesse Mandado de Segurança foi o seguinte:

Seja, ao final, julgada procedente a presente ação mandamental, concedendo-se a segurança, reconhecendo o direito da Impetrante em não se recolher a Contribuição Social de que tratam a Medida Provisória nº 22/88 e a Lei nº 7689/88, não só a relativa ao balanço encerrado em 31.12.88, como também quanto aos balanços futuros que por elas vierem a ser alcançados. Caso porém, por hipótese, V. Exa. entenda que aqueles normativos não contêm as inconstitucionalidades alegadas, pede, ainda a Impetrante seja-lhe reconhecido o direito de não pagamento da correção monetária das parcelas de recolhimento dessa Contribuição social, relativas ao presente exercício, nos termos em que foi exigida, essa correção, pela Medida Provisória nº 38/89 e respectiva Lei nº 7733/89.

Continuando-se a transcrição do acórdão da Câmara Superior de Recursos

Fiscais:

A questão que se coloca é a determinação dos efeitos do REsp. 1.118.893/MG sobre esta decisão acima transcrita. Este ponto é central, pois o argumento de que se aplicaria o REsp. 1.118.893/MG por força do art. 62, § 2º, do RICARF-Anexo II, nos levaria a aceitar uma eternização da coisa julgada, seja ela qual for. Contudo, há que se considerar outros aspectos da questão, como segue.

Veja-se que a legislação analisada pelo STJ no REsp. 1.118.893/MG (que remete a outras decisões na argumentação do relator) e que teria alterado a incidência da CSLL a partir da Lei 7.689/1988 corresponde à LC nº 70/1991 e Leis nºs 7.856/1989, 8.034/1990, 8.212/1991, 8.383/1991 e 8.541/1992 (citadas no julgado, ainda que nem todas tenham sido objeto de análise específica). Ora, considerando o teor da decisão transitada em julgado e o teor da decisão do STJ, resta claro que nenhuma das outras alterações posteriores que impactaram a CSLL, foram consideradas na decisão do STJ. Ou seja, a decisão só vale para os casos em que as leis mencionadas na decisão foram aplicadas ou utilizadas e, portanto, a superveniência legislativa que atinge a formatação da CSLL tem o condão de afastar a incidência do REsp. 1.118.893/MG, sem implicar em desobediência ao art. 62, § 2º, do RICARF-Anexo II, ainda que se tenha que enfrentar a discussão de qual o grau modificativo dessas leis supervenientes àquelas mencionadas no REsp. 1.118.893/MG, no que diz respeito à afetação do fato gerador da CSLL.

Ou seja, a questão se resolve de maneira simples: o art. 62, § 2º, do RICARF-Anexo II só se aplica a lançamentos feitos relativamente a períodos até 1992, data da última lei mencionada naquele julgamento. Para os lançamentos feitos em relação a períodos posteriores, sob a égide de novas leis, não se aplica necessariamente o REsp. 1.118.893/MG.

Ocorre que mais incisivo ainda é o argumento expendido no acórdão em tela, quando se refere aos efeitos Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 15-2/ DF, de 2007. Veja-se:

Ademais, há um argumento contundente no presente caso, que são os efeitos os efeitos futuros ou prospectivos da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 15-2/DF, de 2007, do STF, transitada em julgado, devem, também, ser respeitados, sob pena de se negar validade — o que é ainda pior — ao próprio controle concentrado de constitucionalidade!!!

Esse aspecto foi muito bem captado pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, do STJ, nos Embargos de Divergência em Agravo nº 991.788–DF e nos Embargos de Declaração nos Embargos de Divergência em Agravo nº 991.788–DF, ao anotar que, respectivamente (destaques do original):

13. Anote-se que o egrégio STJ já assentara, em paradigmáticas decisões, [...] que a declaração de inconstitucionalidade não elimina os efeitos já consumados ao abrigo de sua eficácia (REsp 1.118.893MG, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, DJe 06.04.11), assim abrindo o caminho para se harmonizar os dois modos de controle (difuso e concentrado) de verificação de adequação das leis à Constituição:

[...].

28. No STJ, essa matéria já foi objeto de recurso repetitivo, em julgamento relatado pelo eminente Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, que assim pronunciou a preservação dos efeitos da coisa julgada difusa, até que a sua eficácia fosse eliminada por decisão do STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

Dessa forma, o julgamento posterior pelo STF, em controle concentrado de constitucionalidade, não afasta, retroativamente, a eficácia da coisa julgada — ou seja, não afasta “a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada”, nas palavras do próprio STJ —, mas afasta, sim, essa eficácia, posteriormente, em face de sua força normativa e executiva. Para o passado, portanto — e apenas para ele —, faz-se necessária a interposição de ação rescisória, se se pretender desfazer os efeitos da coisa julgada nesse período.

E nem poderia ser diferente, pois do contrário (cf. Embargos de Divergência em Agravo nº 991.788–DF, do STJ) (destaques do original):

[...], se não se der pronta prevalência à decisão do STF, ter-se-á de afirmar invertendo-se a hierarquia das decisões judiciais que a supremacia seria atributo do decisum anterior, em detrimento do julgado do Pretório Máximo.

Ao julgar a ADIn nº 15-2/DF, o STF decidiu pela constitucionalidade da Lei nº 7.689/1988 (exceto seus arts. 8º e 9º que não afetam o lançamento em debate no presente processo). A decisão tem o seguinte teor, no que importa especificamente para o presente debate:

EMENTA: [...]

IV. ADIn: L 7.689/88, que instituiu contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, resultante da transformação da Medida Provisória 22, de 1988.

[...]

3. Improcedência das alegações de inconstitucionalidade formal e material do restante da mesma lei, que foram rebatidas, à exaustão, pelo Supremo tribunal federal, nos julgamentos dos RREE 146.733 e 150.764, ambos recebidos pela análise do permissivo constitucional que devolve ao STF o conhecimento de toda questão da constitucionalidade da lei.

Considerando que a decisão da ADIn nº 15 foi proferida pelo STF em 14/06/2007 e publicada em 31/08/2007, com trânsito em julgado em 12/09/2007, restou afastada a coisa julgada alegada pelo contribuinte, que tinha sob fundamento a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/1988, o que atinge os anos-calendário de 2007 e 2008, objeto destes autos. Tal lançamento, em nosso entendimento está em perfeita consonância com o Parecer PGFN/CRJ nº 492, de 2011, pelos motivos acima alegados, especialmente o que se contém em seus §§ 51, 52 e 99.

Destaco, por fim, que o presente entendimento vem sendo reiteradamente sufragado por esta Câmara Superior, por meio dos Acórdãos nºs 9101-002.013, de 7 de outubro de 2014, 9101-002.044, de 11 de novembro de 2014, 9101-002.287, 9101-002.288, 9101-002.289 e 9101-002.291, de 5 de abril de 2016, e 9101-002.353, de 14 de junho de 2016, entre outros.

Tendo-se em vista os anos-calendário a que se refere o presente processo, 2012 e 2013, esse entendimento é indubitavelmente aplicável.

Base de cálculo da CSLL - despesas com multas.

Relativamente à exigência da CSLL, tem-se que não são dedutíveis como custo ou despesa operacional as multas por infrações fiscais, **salvo as de natureza compensatória** e as impostas por infrações de que não resulta falta ou insuficiência de pagamento de tributo (art. 344, § 5º, do RIR/99).

A decisão de primeira instância traz os dispositivos de atos da Receita Federal do Brasil em que a indedutibilidade das multas punitivas da base de cálculo da CSLL está expressa:

7.6.1.- IN SRF nº 390/04:

Art. 1º Esta Instrução Normativa dispõe sobre a determinação e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Art. 56. Não são dedutíveis, como custo ou despesas operacionais, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infração de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

7.6.2.- IN RFB nº 1700/2017:

Art. 132. Não são dedutíveis na apuração do lucro real e do resultado ajustado 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.

No Anexo I a essa Instrução Normativa, consta de forma taxativa que a regra da não-dedutibilidade é aplicável, tanto ao IRPJ, quanto à CSLL:

ANEXO I - TABELA DE ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO

| Nº | Assunto | Descrição do Ajuste | Aplica-se ao IRPJ? | Aplica-se à CSLL? | Dispositivo na IN |
|----|------------------------------|--|--------------------|-------------------|-------------------|
| 77 | Multas por Infrações Fiscais | O valor das 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. | Sim | Sim | Art. 132 |

E esse entendimento está baseado na lógica de que, "ao afastar a qualificação das multas por infrações fiscais como custo ou despesas operacionais, o § 5º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, repercute não só no IRPJ, mas também na CSLL, não se podendo falar em dissonância do art. 56 da Instrução Normativa com a lei", conforme Acórdão nº 9101-003.002 da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 8 de agosto de 2017, cuja ementa, parte pertinente ao presente julgado, se transcreve abaixo:

MULTAS INDEDUTÍVEIS.

Necessidade, usualidade e normalidade são conceitos que devem ser observados no registro contábil de despesas, evidenciando-se correta a interpretação de que multas por infrações são indedutíveis, também, na apuração da base de cálculo da CSLL.

No voto vencedor constou:

2. Dedutibilidade das multas por infrações fiscais

O Relator afirma que "o art. 41 da Lei n. 8.981/95 é aplicável apenas ao IRPJ ("lucro real"), não se dirigindo também à CSLL", de forma que "a restrição presente em *cálculo da CSLL*". Aduz também que "*a autoridade fiscal sequer fez referência ao art. 41 da Lei n. 8.981/94 (refletido no art. 344 do RIR/99), o que por si só seria determinante*".

Ocorre que consta no enquadramento legal do auto de infração, como antes se viu, a Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004, norma que dispõe sobre a apuração e o pagamento da CSLL e que traz em seu art. 56 comando que praticamente reproduz o vertido no § 5º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995. Confira-se (sublinhou-se):

IN SRF nº 390, de 2004:

Art. 56. Não são dedutíveis, como custo ou despesas operacionais, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por descumprimento de obrigações tributárias meramente acessórias de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Lei nº 8.981, de 1995:

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.

A lógica aqui é de que, ao afastar a qualificação das multas por infrações fiscais como custo ou despesas operacionais, o § 5º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, repercute não só no IRPJ, mas também na CSLL, não se podendo falar em dissonância do art. 56 da Instrução Normativa com a lei.

Ora, como registrou o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo no acórdão nº 9101-002.336 (de 05 de maio de 2016), o conceito de despesa operacional diz respeito tanto ao lucro real, quanto à base de cálculo da CSLL, nos termos do que dispõe o artigo 47, §§ 1º e 2º, da Lei nº 4.506/64, a despeito de este artigo ter sido introduzido no sistema jurídico muito antes da criação da CSLL.

Acrescenta o Conselheiro no julgado em questão que o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988 explicita que a base de cálculo da CSLL é o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, com os ajustes lá definidos, sendo que a Lei nº 6.404, de 1976, em seu art. 187, § 1º, estabelece que na determinação do resultado do exercício serão computados os custos, despesas, encargos e perdas correspondentes às receitas e aos rendimentos da sociedade.

E não se pode entender como necessária, normal e usual despesa com multa por infração fiscal.

Além disso, o art. 13 da Lei 9.249/1995, citado no auto de infração e que por referência expressa atinge não apenas a apuração do lucro real mas também da base de cálculo da CSLL, estabelece vínculo com as disposições do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, não deixando dúvidas de que o conceito de despesa operacional para fins tributários também se aplica à CSLL.

Multa de ofício e multa isolada.

Inicialmente, como já visto, é majoritário o entendimento de que, para períodos anteriores a 2006, inclusive, aplica-se indubitavelmente a Súmula nº 105 do CARF:

Súmula CARF nº 105 : 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.

Contudo, em relação ao lançamento de multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa mensal do ano-calendário de 2007 em diante, inclusive, aplica-se o artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007), *verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

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. (grifei).

A legislação que instituiu a sanção é clara: não efetivado ou efetuado em parte o pagamento da estimativa mensal, cabe a imputação de multa isolada, sobre a totalidade (caso em que não se pagou nenhum valor a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário.

A imputação é cabível ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

E a nova redação, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário 2007 (parte do lançamento refere-se a esse período), afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício pelo não pagamento do tributo apurado anualmente e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal.

As hipóteses de incidência que ensejam a imposição das penalidades (multa de ofício e multa isolada) estão insertas em incisos próprios no art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Observa-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, com diferenças claras na temporalidade da apuração que têm por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário.

Por sua vez, a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou, ainda, mediante receita bruta acumulada mensalmente. Ou seja, são materialidades independentes, não havendo que se falar em concomitância.

Conclusão.

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar