



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

**Processo nº** 16327.720446/2015-04  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-002.073 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de setembro de 2017  
**Matéria** CSLL  
**Recorrentes** CIFRA S/A CRÉDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

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.

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.

**MULTA ISOLADA**

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo.

Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por maioria de votos, i) dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar tão somente a aplicação da multa isolada, até o limite da concomitância com a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Lívia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin e Daniel Ribeiro Silva, que davam provimento total ao recurso e, no tocante ao afastamento da multa isolada, os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Luiz Augusto de Souza Gonçalves, que defendiam a sua manutenção; ii) dar provimento ao Recurso de Ofício. Vencidos os Conselheiros Lívia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin e Daniel Ribeiro Silva. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. Declarou-se impedido de votar o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente e Relator.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Lívia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva e Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

## Relatório

Por bem refletir os fatos constantes dos autos, adoto o Relatório da decisão recorrida, consubstanciada no Acórdão nº 06-54.457 - 1ª Turma da DRJ/CTA (v. e-fls. 265/287), objeto de julgamento em sessão realizada em 13 de abril de 2016.

Trata-se de auto de infração, às fls. 124-137, lavrado para exigir de CIFRA S/A CRÉDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO, pessoa jurídica tributada pelo regime do Lucro Real anual, crédito tributário de R\$ 80.471.798,91 referente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL –, acrescidos de juros de mora, calculados até abril de 2015, e de multas proporcional (75%) e isolada (50%), em razão da falta de recolhimento do tributo nos anos-calendário de 2010, de 2011 e de 2012.

2. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal – TVF, às fls. 108-123, o objetivo da ação fiscal em tela era apurar o recolhimento da CSLL devida pela contribuinte nos anos-calendário de 2010 a 2012, haja vista que, amparada em decisão judicial transitada em julgado, a sociedade empresária entende não ser contribuinte do tributo.

3. A Autoridade Fiscal destaca que CIFRA S/A CRÉDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO vem sendo autuada “ao longo dos anos”, em relação à essa matéria, e que o auto em tela não configura mudança de entendimento por parte da Administração Tributária.

4. Segundo a Autoridade Fiscal, nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ – relativas aos anos-calendário de 2010 a 2012, não constam informações nas Fichas 16 e 17; também não foram declarados débitos de CSLL nas DCTF do período, nem, tampouco, há registro de recolhimentos da contribuição efetuados pela contribuinte nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil.

5. A Fiscalização acrescenta que a contribuinte foi intimada a apresentar a escrituração contábil e fiscal da CSLL, o LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real) e o LACS (Livro de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), além das peças da referida ação judicial por meio do Termo de Intimação nº 01, de 09 de janeiro de 2015, às fls. 92-93.

6. Em resposta à intimação, a interessada respondeu que não é contribuinte da CSLL por força de decisão judicial transitada em julgado, tendo juntado, como comprovação, cópias das principais peças dos autos: petição inicial, sentença, acórdão e homologação do trânsito em julgado em 29 de outubro de 1992, às fls. 216-233. Na ocasião, apresentou demonstrativo de cálculo da CSLL para os períodos em questão bem como LALUR e LACS de 2010 a 2012, os quais foram empregados pela Autoridade Fiscal para recompor a Base de Cálculo da CSLL.

## Ação Judicial

7. Sobre a referida ação judicial por meio da qual CIFRA pleiteou eximir-se dos recolhimentos, a Autoridade Fiscal informa:

*O Sujeito Passivo ajuizou, em 02 de maio de 1990, Ação Declaratória de inexistência de Relação Jurídica Tributária no que concerne ao recolhimento da CSLL, perante a 8ª Vara da Justiça Federal do Distrito Federal, por intermédio da ação ordinária nº 90.0003676-3.*

*O pedido foi formulado objetivando ver declarada a não obrigatoriedade e recolher a CSLL, com base na inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88.*

*Foi proferida decisão judicial definitiva favorável ao Sujeito Passivo por Acórdão da 4ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, transitado em julgado em 29 de outubro de 1992, reconhecendo a inconstitucionalidade da CSLL instituída pela Lei nº 7.689/88.*

8. Em seguida, acrescenta que, no âmbito do controle difuso, acórdãos do Supremo Tribunal Federal – STF (AC RE nº146.733-9-SP, DJU de 06 de novembro de 1992; RE 140.272-0, DJU de 02 de outubro de 1992 e RE 138.284-4 CE, DJU de 28 de agosto de 1992) declararam a constitucionalidade dos preceitos da Lei nº 7.689/88, com exceção de seu art. 8º.

9. Dada a decisão da Corte Constitucional, o Senado Federal suspendeu, por intermédio da Resolução nº 11, de 95, publicada no DOU de 12/04/1995, a execução do daquele dispositivo.

10. Arremata a Fiscalização lembrando que, posteriormente, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991; reinstituíram a contribuição social incidente sobre o lucro das pessoas jurídicas.

### **Direito Aplicável**

11. Diante dos fatos, a Autoridade Fiscal insiste na constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com exceção de seu art. 8º, cf. decidido pelo STF, da referida Lei nº 7.689, de 1988, que instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro das pessoas jurídicas e definiu a respectiva base de cálculo.

12. A Autoridade Fiscal destaca que após o trânsito em julgado da decisão em favor da contribuinte, houve alterações na legislação de regência da CSLL que disciplinaram de modo diferente os fatos tratados na ação judicial, solapando, assim, os fundamentos da coisa julgada.

13. Com efeito, os arts. 10, 11, § único, "d", 22, § 1º e 23, § 1º, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, reafirmaram a instituição da Contribuição Social sobre o lucro das pessoas jurídicas, além de especificarem sua aplicação às instituições financeiras.

14. Adiante, a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, em seu art. 11, consolidou as regras modificadoras introduzidas na Lei nº 7.689, de 1988, e, por fim, o art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, alterou a base de cálculo da CSLL, tornando-a não dedutível da sua própria base de cálculo.

15. A partir do ano-calendário de 2003 – continua a Autoridade Fiscal – a alíquota da CSLL passou a ser de 9% sobre o lucro ajustado, para todas as pessoas jurídicas, de acordo com o art. 37 da Lei nº10.637, de 30 de dezembro de 2002.

16. Em maio de 2008, o art. 17 da Lei nº11.727, de 23 de junho de 2008, estatuiu a alíquota da CSLL de 15% para as pessoas jurídicas que atuam nas áreas de seguros, 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 entre as quais se encontra a contribuinte.

17. A fiscalizada, porém, não declarou ou recolheu a CSLL dos anos-calendário 2010, 2011 e 2012 alegando, como visto, direito amparado por decisão em ação judicial, transitada em julgado.

18. A Autoridade Fiscal recorre ao Parecer PGFN/CRJ nº 1.277, de 17 de novembro de 1994, por meio do qual a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – aprecia decisão proferida pela 1ª Turma do STF, no julgamento do RE nº 99.435-1, nos seguintes termos:

*(...) em rema de ação declaratória, a 1ª Turma do Augusto pretório, no julgamento do RE nº99.4352, Relator Ministro Rafael Mayer, decidiu que a "declaração de intributabilidade, no pertinente a relações jurídicas originadas de fatos geradores que sucedem no tempo, não pode ter o caráter de imutabilidade e de normatividade a abranger eventos futuros" (in RTJ 106/1189)*

*(...) a res judicata proveniente de decisão transitada em julgado em uma ação declaratória, em que se cuidou de questões situadas no plano de direito material, não impede que lei nova passe a reger diferentemente os fatos ocorridos a partir de sua vigência, tratando-se de relação jurídica continuativa, como preceitua o inciso I, do art. 471 do C.P.C (... ) tendo havido alterações das normas que disciplinam a relação tributária continuativa entre as partes, não seria cabível, no caso, a alegação da exceção da coisa julgada em relação a fatos geradores sucedidos após as alterações legislativas, sendo do interesse público o lançamento e a cobrança administrativa ou judicial dos créditos decorrentes.*

19. Continua a análise lembrando que a alteração legislativa objeto da Lei nº 8.212/91, antes mencionada, também foi objeto de análise por parte da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional o que resultou no Parecer PFN/MG nº 3, de 20 de fevereiro de 1995, segundo o qual, *in verbis*:

*(... ) concreta e juridicamente, essa situação veio a ocorrer com o advento da Lei nº 8.212/91, a qual ao regular a Seguridade Social, não apenas reproduziu a obrigatoriedade constitucional das empresas contribuírem sobre o lucro, como reafirmou sua base de cálculo e confirmou a alíquota; e desse modo, para a grande maioria das empresas, já obrigadas pela 7.689/88 e sua alteração, nada trouxe de novo, mas para aquelas que a ela não estavam obrigadas, essas restaram, finalmente, 'desprivilegiadas' e passaram a ter preceito obrigacional a cumprir, não alcançado pela declaração judicial anterior (Lei 8.212/91, arts. 10; 11, parágrafo único, letra c; 15, inciso I e parágrafo único; art. 22, caput, art. 23, inciso II e seu §1º e alterações do inciso III, do art. 72 do ADCT, introduzido pela Emenda Constitucional de revisão nº1, de 1 de março de 1994). [Grifou-se]*

20. A Autoridade Fiscal acrescenta que, depois da decisão do STF, os órgãos judicantes passaram a reconhecer a constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, com exceção, naturalmente, do art. 8º, cuja execução foi suspensa pelo Senado Federal, por meio da Resolução nº11 de 1995.

21. No âmbito do direito processual, a Fiscalização recorre ao art. 471, I, do Código de Processo Civil - CPC, Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, segundo o qual:

*Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo:*

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

22. Nesses termos – argumenta – a decisão favorável à contribuinte que transitou em julgado abordou apenas a Lei nº 7.689, de 1988, não tendo apreciado o art. 11 da Lei Complementar nº 70 de 1991, ou os arts. 10, 11, parágrafo único, ‘d’, 22, caput e §1º e 23, §1º, todos da Lei nº 8.212, de 1991.

23. Por todos esses motivos, conclui o argumento do seguinte modo:

*(...) tendo havido alterações nas normas que disciplinam a relação tributária das partes, não cabe, no caso presente, a alegação da coisa julgada em relação a fatos geradores ocorridos após as alterações legislativas.*

24. Traz ao feito respeitável jurisprudência.

#### **Multa Isolada**

25. Dado que a contribuinte apura o lucro real pela sistemática anual, tem o dever de antecipar mensalmente o IRPJ e a CSLL com base na receita bruta ou balanços de suspensão, no caso sob exame – informa a Autoridade Fiscal – verificou-se que o Sujeito Passivo não efetuou os recolhimentos a título de CSLL por estimativa, por esse motivo, aplicou-lhe a multa isolada prevista nos arts. 43 e 44, II, Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

26. Regularmente intimada por meio eletrônico, em 28/04/2015, cf. documentos às fls. 140-143, a contribuinte apresentou, em 14/05/2015, por meio de representante constituído por procuração e documentos de identidade e societários às fls. 169- 183, 257-261, impugnação que foi juntada às fls. 146-167.

#### **Impugnação**

27. Depois de descrever concisamente a autuação, a contribuinte argumenta que a Fiscalização ignorou a sua condição de não-contribuinte da CSLL por força de decisão judicial proferida pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, transitada em julgado, em ação que declarou a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, desobrigando-a, assim, de declarar e de recolher o tributo.

28. Segundo CIFRA, o raciocínio da Autoridade Fiscal se apóia no parecer PGFN/CRJN nº 1.277, de 1994, por meio do qual a PGFN firmou o entendimento de que outras leis, sancionadas posteriormente à norma matriz de incidência, veiculada pela Lei nº 7.689, de 1988, justificariam a tributação. Também respalda a convicção da Autoridade Lançadora – alega a impugnante – o fato de o Supremo Tribunal Federal haver considerado constitucionais os preceitos da referida lei (com exceção de seu art. 8º) em momento posterior ao trânsito em julgado da decisão favorável à contribuinte.

---

**Sobre a ação judicial movida pela contribuinte**

29. A Impugnante informa que questionou em Juízo a exigência da CSLL nos termos em que instituída pela Lei nº 7.689, de 1988. Eis que, em 29 de outubro de 1992, transitou em julgado, perante o TRF da 1ª Região decisão judicial na Apelação Cível nº 92.01.18688-6, garantindo-lhe o direito de não recolher a contribuição instituída por aquela Lei, em razão da existência de diversos vícios em sua instituição – cf. documentos juntados às fls. 184-233.

30. Continua o argumento recorrendo ao art. 468 do Código de Processo Civil– CPC – veiculado pela Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, segundo o qual:

*Art. 468. A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas.*

31. Operada a coisa julgada – acrescenta – as questões solucionadas servirão de base para se determinar a extensão da indiscutibilidade de que trata o art. 467 do CPC, reproduzido abaixo.

*Art. 467 - Denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário.*

32. Diante dos argumentos expostos, conclui que a coisa julgada material impede que se discuta em outros feitos a matéria que foi decidida no processo transitado em julgado, donde decorre que a solução dada às questões da lide não poderá ser alterada nem mesmo em função de razões não apreciadas no julgamento anterior. Em princípio – afirma – por força de preceito constitucional, nada pode diminuir a força da coisa julgada.

33. Discorre, então, sobre a inadmissibilidade de ação rescisória – uma das raras hipóteses de revisão da coisa julgada – em razão do decurso in albis do prazo de 2 anos previsto no art. 485 e ss. do CPC.

**Súmula 239 do STF**

34. Em seguida, a contribuinte se antecipa em defender a inaplicabilidade da Súmula nº 239 do STF, reproduzida abaixo, a qual, em suas próprias palavras: “[é] sempre suscitada como respaldo àqueles que pretendem relativizar a coisa julgada tributária, ou seja, quando se pretende contrapor a coisa julgada a outros princípios constitucionais para que a mesma seja desconsiderada em função da prevalência de outro princípio constitucional”

*SÚMULA 239*

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

35. No entender da contribuinte, a aplicação da Súmula STF nº 239 limita-se às hipóteses em que a decisão transitada em julgado declara indevido determinado lançamento tributário, e. g., em execuções fiscais, mas não às decisões que consideram indevido o tributo em si mesmo considerado.

36. Em reforço ao argumento, inclui na peça impugnatória trecho do voto proferido pelo Ministro Castro Nunes no julgamento do Pleno do STF que originou a Súmula

nº 239 (Embargos no Agravo de Petição nº 11.227/1945, que trata de execução fiscal), seu verdadeiro alcance, reproduzido abaixo.

*O que é possível dizer, sem sair, aliás, dos princípios que governam a coisa julgada, é que esta se terá de limitar aos termos da controvérsia. Se o objeto da questão é um dado lançamento que se houve por nulo em certo exercício, claro que a renovação do lançamento no exercício seguinte não estará obstada pelo julgado. É a lição dos expositores acima julgados. - destacamos (...)*

*Mas se os tribunais estatuíram sobre o imposto em si mesmo, se o declararam indevido, se isentaram o contribuinte por interpretação da lei ou de cláusula contratual, se tiveram o tributo por ilegítimo, porque não assente em lei a sua criação ou por inconstitucional a lei que o criou, em qualquer desses casos o pronunciamento judicial poderá ser rescindido pelo meio próprio, mas enquanto subsistir será um obstáculo à cobrança.*

37. Nesses termos – alega – a decisão que a desobrigou do recolhimento da contribuição instituída pela Lei nº 7.689/88, como não foi desconstituída por ação rescisória, nem diz respeito a um determinado exercício, deve prevalecer até que nova lei seja editada sem os vícios que macularam a original, haja vista que, a despeito de alterações posteriores, o fundamento legal da exigência continua sendo, nos autos contestados, a mesma Lei nº 7.689, de 1988, declarada inconstitucional para a impugnante pela via difusa do controle de constitucionalidade.

38. Acrescenta que as Leis nº 8.034, de 1990, nº 8.212, de 1991, nº 9.316, de 1996, nº 9.430, também de 1996, nº 10.637, de 2002 e a LC nº 70, de 1991 – referidas pela Fiscalização – não reinstituíram uma nova Contribuição Social sobre o Lucro, havendo apenas disciplinado novamente a mesma CSLL anteriormente instituída, alterando alíquotas, bases de cálculo e formas de pagamento, mas não o tributo em si, fato reconhecido pela própria Fiscalização.

#### **Declaração de constitucionalidade pelo STF**

39. A contribuinte também argumenta contra os efeitos atribuídos pela Autoridade Fiscal *a quo* à decisão do STF que declarou a constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988. De acordo com CIFRA:

*(...) o pronunciamento posterior da Corte Suprema, no sentido da constitucionalidade da exigência da CSLL não tem o condão de ferir a coisa julgada formal e materialmente operada no julgamento da Apelação Cível nº 92.01.18688-6, proposta pela Impugnante, em respeito ao salutar princípio da segurança jurídica, profundamente arraigado em nosso ordenamento jurídico.*

40. Para respaldar seu argumento, destaca que o STJ decidiu nesse sentido em sede de Recurso Especial RESP nº 1.118.893/MG; Julgamento em 23/03/2011; Publicação: 06/04/2011.

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

*CARACTERIZADA. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CONFIGURADA. PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.*

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

*2. O Supremo Tribunal Federal, reafirmando entendimento já adotado em processo de controle difuso, e encerrando uma discussão conduzida ao Poder Judiciário há longa data, manifestou-se, ao julgar ação direta de inconstitucionalidade, pela adequação da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, ao texto constitucional, à exceção do disposto no art 8º, por ofensa ao princípio da irretroatividade das leis, e no art. 9º, em razão da incompatibilidade com os arts. 195 da Constituição Federal e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT (ADI 15/DF, Rei. 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" (AqRg no AgRq nos ERESP 885.763/GO, Rei. 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, Rei. 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, Rei. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ 30/4/07).*

*8. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543- C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/STJ.*

41. A contribuinte acrescenta que referido julgado pelo STJ obedeceu ao rito dos recursos repetitivos e, por esse motivo, vem sendo adotado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, em atenção ao disposto no artigo 62-A do Regimento Interno do Conselho – cf. Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010.

42. Traz ao feito, respeitável jurisprudência administrativa.

#### **Sobre o PGFN/CRJ nº 492, de 30 de março de 2011**

43. A impugnação também com respaldo no Parecer PGFN/CRJ nº 492, de 30/03/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda em 24/05/2011 e publicado no DOU de 26/05/2011, argumenta que, malgrado a decisão do STF no RE 138284-8-CE, proferida em 03/05/2007, segundo a qual, em tese, restaria suspensa a eficácia da coisa julgada, especificamente em relação à parte da autuação em apreço, há que se considerar a exceção prevista pelo parecer em comento, no que diz respeito à inércia da fiscalização, isso porque o auto de infração em tela, apesar de referir-se aos anos calendários de 2010 a 2012, somente foi cientificado à Impugnante em abril de 2015, data posterior à publicação do Parecer.

44. Nessas circunstâncias, entende a impugnante que a força vinculante do referido Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, afasta para o período de 2010 e parte de 2011 a cobrança da CSLL antes tida por inconstitucional pela coisa julgada, uma vez que a exigência foi feita somente em 2015, após a sua publicação.

45. Informa que esse foi o entendimento da DRJ de Ribeirão Preto, no processo nº 16327.721158/2012-16, também de interesse da Impugnante, no qual se discutia a CSLL de 2008, autuada apenas em dezembro de 2012, decisão juntada às fls. 235-250.

#### **Aplicação concomitante de multa de ofício e multa isolada**

46. A contribuinte se insurge contra a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada no caso concreto porque, a seu juízo, haveria duplicação da penalidade.

47. Traz ao feito respeitável jurisprudência sobre a matéria.

#### **Petitório**

48. Conclui pedindo que a impugnação seja julgada procedente e assim cancelado o auto de infração em questão. Subsidiariamente, caso não se acolha o cancelamento integral da exigência, em respeito ao posicionamento do STJ no REsp nº 1.118.893/MG, que seja respeitado o disposto no Parecer PGFN/CRJ/492, de 30/03/2011 com o cancelamento da exigência (principal e seus acréscimos) em relação aos fatos geradores ocorridos de 01/2010 à 03/2011.

49. Por fim, pede que seja afastada a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada, com o cancelamento desta última.

50. É o que importa relatar.

A impugnação foi julgada parcialmente procedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba. Abaixo reproduzo a ementa do Acórdão proferido pelo Colegiado *a quo*:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO -  
CSLL*

*Ano-calendário: 2010, 2011, 2012*

*MODIFICAÇÕES DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA  
RETIRAM EFICÁCIA DA DECISÃO TRANSITADA EM  
JULGADO FAVORÁVEL À CONTRIBUINTE.*

*Acolhe-se a argumentação da Fiscalização de que as  
modificações posteriores introduzidas por diversas leis na  
legislação que instituiu a CSLL retiram a eficácia da decisão  
com trânsito em julgado anteriormente favorável a contribuinte  
haja vista que constitui o crédito tributário com base em norma  
de incidência distinta que não deve ser confundida com lei que a  
veicula.*

*EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE  
DE LEI QUE INSTITUI TRIBUTO EM FAVOR DA  
CONTRIBUINTE NA VIA DIFUSA, FRENTE A DECISÃO  
POSTERIOR DO STF PELA CONSTITUCIONALIDADE DO  
MESMO TRIBUTO.*

*A contribuinte foi favorecida por decisão judicial transitada em  
julgado que declarou, em sede de controle difuso, a  
inconstitucionalidade da Lei nº 7.698, de 15 de dezembro de  
1988 - diploma normativo que instituiu a Contribuição Social  
sobre o Lucro Líquido-CSLL, posteriormente, o Supremo  
Tribunal Federal decidiu pela constitucionalidade da mesma Lei;  
entretanto, face à ausência de ação rescisória ajuizada em tempo  
hábil contra a decisão favorável à contribuinte, referida situação  
se consolidou no mundo jurídico, de acordo com o Parecer  
PGFN/CRJ nº 492, de 2011, vinculante para a Administração  
Tributária por força de aprovação ministerial, a decisão  
posterior do STF fulmina as que lhe são contrárias, esclarece,  
porém, que por motivo de segurança jurídica são passíveis de  
lançamento apenas os tributos cujos fatos geradores tenham  
ocorrido após a publicação do parecer em 26/05/11, mas não os  
anteriores, por esse motivo procedeu-se a exoneração de parte  
dos tributos constituídos.*

*Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

O Acórdão acima exonerou parte do crédito tributário lançado, no valor de R\$ 4.580.351,59, haja vista o entendimento de que o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 só seria aplicável a partir da data de sua publicação, ou seja, maio de 2011. Assim, a parte exonerada foi objeto de interposição de recurso de ofício perante este Conselho.

A Contribuinte foi cientificada do referido Acórdão em 02/05/2016, v. e-fls. 296, apresentando o seu Recurso Voluntário em 30/05/2016, v. e-fls. 335. Suas alegações no Recurso Voluntário são exatamente as mesmas proferidas quando da apresentação da impugnação, razão pela qual deixo de enunciá-las, para não ser repetitivo.

A PGFN apresentou, às e-fls. 338/379 suas contrarrazões ao recurso voluntário da contribuinte. Em síntese alega o seguinte:

1) a inaplicabilidade, ao presente caso, do REsp 1.118.893/MG, julgado em 23/03/2011 na sistemática dos recursos repetitivos, haja vista que este não teria analisado os efeitos prospectivos da eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado contrárias à posterior decisão do STF; O citado REsp ateve-se à discussão acerca da validade da CDA 60.6.96.004749-09, referente à cobrança de CSLL tão somente do exercício de 1991, em face da Lei nº 7.689/88;

2) A imutabilidade da coisa julgada, recairia somente sobre os desdobramentos da declaração que reconhece a inexistência da relação jurídico-tributária quando conservadas as circunstâncias de fato ou de direito vigentes ao tempo da decisão – por outro lado, modificados os fatos ou as **normas sob os quais fora formado o juízo de certeza, cessam, a partir de tal alteração, os efeitos prospectivos da decisão diante da presença da cláusula *rebus sic stantibus***;

3) Na hipótese de cessação prospectiva da eficácia de decisão tributária transitada em julgado em face de mudanças fáticas, legislativas ou jurídicas supervenientes em sentido contrário ao nela contido, incabível é o argumento de lesão aos princípios tributários da segurança jurídica e aos seus corolários (proteção da confiança e do *non olet*) em relação aos futuros lançamentos a serem realizados pelos agentes fazendários, na medida em que apenas os fatos geradores praticados a partir das novas circunstâncias poderão ser objeto de lançamento;

4) Quanto às alegações sobre o efeito da coisa julgada sobre a natureza da relação jurídico-tributária continuativa e os limites da coisa julgada, são descabidas, uma vez que pretende a recorrente que as normas gerais e abstratas relativas à CSLL posteriores a coisa julgada não a atinjam, em suma, pretende que a coisa julgada o imunize eternamente quanto à CSLL.

5) Quanto à possibilidade de cumulação da multa de ofício com a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas, defende não haver óbice de que sejam aplicadas à contribuinte faltante, haja vista a possibilidade de que, diante de duas infrações tributárias, coexistam duas penalidades que possuam a mesma base de cálculo. A base de cálculo é elemento que apenas quantifica o imposto ou a penalidade tributária, não se confundindo com os fatos/atos que lhe dão origem. O não recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa é **infração bastante diversa daquela consistente na omissão de receitas apurada ao final do ano-calendário**. Nada impede que dessas infrações resultem penalidades distintas: da omissão de rendimentos, decorre a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96; enquanto que do descumprimento do regime de recolhimento de estimativa, decorre a multa isolada prevista no atual art. 44, inciso II, alínea “b”, da mesma Lei. Em suma, **as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração**.

---

6) Com relação ao recurso de ofício, defende a Fazenda Nacional que ao mesmo seja dado provimento para restabelecer a exação relativa ao ano-calendário de 2010 e aos meses de janeiro a abril de 2011, haja vista que não teria havido, por parte do Fisco, inércia em cobrar o tributo no interregno entre a decisão do STF e a edição do Parecer PGFN nº 492/2011; aponta o auto de infração consubstanciado no processo nº 16327.002145/2007-87, referente aos anos calendários de 2004 e 2005, e julgado pelo CARF em 31/03/2011, que prolatou o Acórdão nº 1103-00440; cita outros processos administrativos de titularidade da Recorrente através dos quais são-lhe exigidos o mesmo tributo relativamente aos anos-calendários desde 2005.

Afinal, vieram os autos para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

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

### *Do Mérito*

A matéria em litígio resume-se à procedência ou não do lançamento relativo à CSLL dos anos calendário de 2010, 2011 e 2012, contestado pela Contribuinte ao argumento de que estaria acobertada por decisão judicial transitada em julgado que teria declarado a inexistência de relação jurídica tributária e, por conseguinte, a não obrigatoriedade do recolhimento do respectivo tributo, com fundamento na inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88. Já a Fiscalização entendeu que o *decisum* de que se vale a Recorrente não seria aplicável ao caso concreto, haja vista as alterações legislativas ocorridas após a sua prolação; referidas alterações legais teriam modificado substancialmente o quadro normativo em que se fundou o provimento judicial, abalando os fundamentos da coisa julgada.

A ação judicial recebeu o nº 90.00.03676-3, ajuizada que foi perante a 8ª Vara da Justiça Federal do Distrito Federal em 03/05/1990 (v. e-fls. 186/213). Não tendo obtido êxito na primeira instância, recorreu ao Tribunal Regional Federal da 1ª Região, tendo a apelação recebido o nº 92.01.18688-6-DF. Desta feita, a Contribuinte obteve do referido Tribunal decisão que reconheceu a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88. Abaixo reproduzo a ementa do Acórdão, transitado em julgado em 29/10/1992 (v. e-fls. 227/231):

*"CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. LEI 7.689, DE 15/12/88, INSTITUIDORA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS EMPRESAS. INCONSTITUCIONALIDADE.*

*Declarada a inconstitucionalidade da exação pelo Plenário desta Corte (A.I. na AMS nº 89.01.136147/MG), dá-se provimento à apelação."*

A ementa acima faz menção à Apelação em Mandado de Segurança nº 89.01.136147/MG. Extraímos do voto do relator da apelação cível protocolada pela Recorrente a ementa do respectivo julgado (v. e-fls. 229/230):

*"CONSTITUCIONAL. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. LEI Nº 7.689, DE 15.12.88. INCONSTITUCIONALIDADE.*

*I – Ante o disposto no art. 149, da Constituição Federal de 1988, que manda observar o art. 146, inc. III, só lei complementar pode instituir contribuição social.*

2 – Às contribuições sociais, que, em face dos arts. 149 e 146, inc. III, da CF/88, são tributos, não se aplica o disposto no art. 150, inc. III, tendo em vista o estabelecido no § 6º, do art. 195, da CF/88.

3 – As contribuições sociais novas não podem ter fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos e contribuições já existentes (CF/88, art. 195 § 4º c/c o art. 154, inc. I). A lei 7.689/88, no entanto, elege como base de cálculo da contribuição o lucro das pessoas jurídicas (art. 1º e 2º), que já é próprio do imposto de renda (art. 44 do CTN, e 153, do RIR/80), além de assemelhar o seu fato gerador ao deste imposto – aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica (art. 43 CTN).

4 – A lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988, por outro lado, não poderia instituir contribuição social, pois o novo sistema tributário ainda não estava em vigor, ex vi do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que estabeleceu que o sistema tributário entraria em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição – 1º de março de 1989. Infringência, por conseguinte, ao princípio da irretroatividade.

5 – Violou, outrossim, a lei 7.689/88 o art. 165, § 5º, inc. II, da CF/88, ao determinar, em seu art. 6º, que a contribuição social será administrada e fiscalizada pela Secretaria da Receita Federal, quando diante do preceito constitucional (art. 165, § 5º, inc. III), a sua arrecadação deveria integrar o orçamento da seguridade social.

6 – A lei 7.689/88 é inconstitucional, em razão, pois, de ter infringido os arts. 146, inc. III; 154, inc. I; 165, § 5º, inc. III; e 195, §§ 4º e 6º, da Constituição Federal de 1988.

7 – Incidente de inconstitucionalidade procedente.”

É de fundamental importância à presente análise a verificação de que a decisão favorável à Contribuinte (o acórdão do TRF 5ª Região) baseou-se na declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, sem considerar as diversas alterações supervenientes à legislação de regência da CSLL, tais como as introduzidas pela Lei Complementar nº 70, de 1991 (art. 11); Lei nº 8.383, de 1991 (arts. 41, 44, 79, 81, 86, 87, 89, 91 e 95); Lei nº 8.541, de 1992 (arts. 22, 38, 39, 40, 42 e 43); Lei nº 9.249, de 1995 (arts. 19 e 20); Lei nº 9.316 de 1996 (arts. 1º e 2º); Lei nº 9.430, de 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); Lei nº 10.637, de 2002 (arts. 35 a 37, 45) e Lei nº 11.727/08 (art. 17).

Ainda, verifica-se que um dos principais fundamentos pelos quais a Lei nº 7.689/88 foi declarada inconstitucional na apelação cível nº 92.01.18688-6-DF, é o de que a CSLL só poderia ter sido instituída por meio de Lei Complementar.

O Auto de Infração, lavrado em 27/04/2015, utilizou como lastro para o lançamento os arts. 841, incisos I, III e IV, do RIR/99, art. 2º da Lei nº 7.689/88 (alterada que

foi pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90), arts. 10, 11, § único, “d”, 22, § 1º e 23, § 1º, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 11 da Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º da Lei nº 9.316/96 e art. 17 da Lei nº 11.727/08.

Este é o panorama em que inserida a questão a ser debatida. Assim, a questão principal a ser dirimida diz respeito, essencialmente, à validade e/ou aplicabilidade da coisa julgada, manifestada pelo acórdão proferido na apelação cível nº 92.01.18688-6-DF ao caso concreto, qual seja, a exigência da CSLL dos períodos de apuração de 2010 a 2012. A Recorrente defende a imutabilidade da coisa julgada, o que lhe garantiria, *ad eternum*, o direito de eximir-se do pagamento da CSLL. Já o Fisco entende que as condições fático/jurídicas mudaram desde a declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, fazendo com que nos períodos de apuração de 2010 a 2012, a exigência e o pagamento da CSLL por parte da Contribuinte se tornasse imperativa.

Creio ter razão a Fazenda Nacional.

O presente tema não é novo no âmbito deste Tribunal Administrativo. Na Sessão do mês de agosto próximo, esta mesma Turma já havia decidido a respeito de matéria idêntica, tendo chegado à conclusão de que “*as modificações normativas posteriores sobre a regra de incidência da CSLL, juntamente com a decisão do STF proferida em controle concentrado de constitucionalidade possibilitam, em nosso entender, a realização de lançamentos de CSLL mesmo diante de contribuinte que possuía, anteriormente, ação judicial concessória do direito de não incidência da contribuição*” (Acórdão nº 1401-002.045).

Vou me socorrer, também, do acórdão nº 9101.002.583, da lavra da Ilustre Conselheira Adriana Gomes Rego, em julgamento realizado pela CSRF na data de 14/03/2017, recentíssimo, portanto. Reproduzo, abaixo, a ementa vazada no referido Acórdão, naquilo que nos interessa ao presente caso:

*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.*

Depreende-se da leitura da ementa acima que a solução para as principais questões levantadas pela Contribuinte neste Recurso Voluntário estaria totalmente abarcada pelo paradigma apresentado. Tal premissa, realmente, é absolutamente verdadeira, razão pela qual reproduzo abaixo alguns trechos do voto condutor do Acórdão nº 9101-002.583, que adoto como minhas razões para decidir neste processo.

Primeiramente, quanto ao decidido no Recurso Especial (REsp) nº 1.118.893/MG, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, assim se manifestou o paradigma:

De pronto é possível identificar que **o precedente** sobre o qual se baseou o TRF da 1ª Região ao julgar o processo da ora Recorrente **é o mesmo que fundamentou a decisão transitada em julgado, que é objeto do leading case no julgamento do recurso repetitivo** pelo STJ cuja aplicação a Recorrente reclama no recurso especial ora apreciado: a AMS nº 89.01.136147-MG - TRF da 1ª Região. Contudo, tal constatação **não é suficiente para aplicar, de forma automática, o decidido no Recurso Especial (REsp) nº 1.118.893/MG ao presente caso**, pois o lançamento ora analisado se fundamenta em sistema jurídico diverso daquele analisado pelo STJ.

Com efeito, o auto de infração contra o qual se insurgiu a Contribuinte no presente processo (e-fls. 590 e ss.) foi lavrado em 07/12/2007, e alcançou fatos geradores de CSLL ocorridos nos anos-calendário 2001, 2003, 2004, 2005 e 2006, tendo como enquadramento legal correspondente à infração de falta de recolhimento de CSLL (e-fls. 602), além da Lei nº 7.689, de 1988 (art. 2º e §§), o art. 19 da Lei nº 9.249/1995, o art. 28 da Lei nº 9.430/1996, o art. 6º da Medida Provisória nº 1.858/1999 e suas reedições, e o art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002.

Ou seja, os fatos geradores alcançados no auto de infração (anos-calendário 2001, 2003, 2004, 2005 e 2006) ocorreram **entre nove e treze anos após o julgamento em que o TRF da 1ª Região declarou, em favor da Recorrente**, a inexistência de relação jurídico tributária a ensejar a cobrança de CSLL.

Nesse período, a legislação de regência da CSLL sofreu diversas modificações por obra de normas supervenientes, tais como as Lei Complementar nº 70 (art. 11) e nº 8.383 (arts. 41, 44, 79, 81, 86, 87, 89, 91 e 95), ambas de 30 de dezembro de 1991; 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, de 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).

Importante salientar que a superveniência da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, foi destacada no TVF como elemento a estabelecer novo quadro jurídico sobre a matéria da inconstitucionalidade da cobrança de CSLL, que faz cessar os efeitos da coisa julgada que declarava a desobrigação da ora Recorrente de recolher essa contribuição. Veja-se, também, que o posicionamento abraçado no acórdão do TRF que desobrigou a Recorrente a recolher a CSLL, no sentido de que "somente através de lei complementar pode ser instituída contribuição social", deixa

de ser impeditivo da cobrança dessa contribuição com a edição da Lei Complementar nº 70, 1991.

É dizer, como consignado no TVF, a situação jurídica em que se produziu a decisão judicial transitada em julgado que desobrigava a Recorrente do recolhimento da CSLL não mais perdurava ao tempo dos fatos geradores alcançados pela autuação fiscal, razão pela qual a coisa julgada em seu favor não mais surtia efeitos.

A Recorrente afirma na peça recursal e reitera em Memorial, no entanto, que a decisão firmada pelo STJ no Recurso Especial nº 1.118.893/MG (a qual, tomada sob a sistemática dos recursos repetitivos de que trata o art. 543-C do CPC, seria de observância obrigatória no CARF, a teor do art. 62-A do Anexo II do RICARF então vigente) (i) *"expressamente afastou qualquer hipótese no sentido de que as superficiais alterações sofridas pela Lei nº 7.689/88 teriam o condão de macular as relações jurídicas já pacificadas pela coisa julgada"* e (ii) *"afastou qualquer efeito do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 15 ("ADI nº 15") pelo Supremo Tribunal Federal sobre a relação jurídica estabilizada por decisão judicial transitada em julgado"*.

Ocorre, porém, que a legislação analisada pelo STJ no REsp nº 1.118.893/MG, e que teria alterado a incidência da CSLL a partir da Lei nº 7.689, de 1988, corresponde à Lei Complementar nº 70, de 1991, e às Leis nº 7.856, de 1989, nº 8.034, de 1990, nº 8.212, de 1991, nº 8.383, de 1991 e nº 8.541, de 1992. Verifica-se que o voto do Ministro Arnaldo Esteves Lima, relator do REsp, é calcado, na parte que analisa as citadas leis, no voto da Min. Eliana Calmon, por ocasião do REsp nº 731.250/PE, que analisa detalhadamente cada dispositivo dessas leis, mas apenas essas leis.

Por conseguinte, **algumas das normas que serviram para fundamentar o auto de infração não foram analisadas no julgamento do REsp nº 1.118.893/MG**, notadamente a Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002, além do art. 6º da Medida Provisória nº 1.858, de 1999, e suas reedições.

É importante destacar que já ao tempo da publicação da Lei nº 9.430, ou seja, dezembro de 1996, era pacífico o entendimento no âmbito do STF que a CSLL podia ser regulada por lei ordinária, pois no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 146.733/SP, em 29/06/1992, o Pleno do STF reconheceu, em sede de controle difuso, a constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988 (a exceção do art. 8º do referido diploma). Tal entendimento foi confirmado no julgamento do RE nº 138.284/CE, em 01/07/1992, igualmente em controle difuso, cuja ementa ora transcrevo, com grifos:

*CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS. Lei n. 7.689, de 15.12.88.*

*I. Contribuições parafiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C.F., art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F., arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais.*

*II. A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, e uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parag. 4. do mesmo art. 195 e que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição devesse observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, parag. 4.; C.F., art. 154, I). Posto estarem sujeitas a lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque*

*não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, "a").*

*III. Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada.*

*IV. Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa e que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1.).*

*V. Inconstitucionalidade do art. 8., da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art. 150, III, "a") qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro no prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, parag. 6). Vigência e eficácia da lei: distinção.*

*VI. Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8. da Lei 7.689, de 1988.*

Assim, não se pode dizer que a Lei nº 9.430, de 1996, bem como a Lei nº 10.637, de 2002, estariam alcançadas pelo REsp 1.118.893/MG, a ponto de não poderem ser aplicadas a quem porventura tenha uma decisão judicial favorável fundamentada na inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988 (que foi o objeto de pedir no caso concreto).

**Mas a alteração legislativa não é a única forma que podemos considerar como uma mudança no suporte jurídico decorrido entre a decisão judicial transitada em julgado e os fatos geradores objeto do lançamento.**

É preciso ter em conta, também, quando se está tratando de constitucionalidade de leis, as decisões definitivas do STF com efeitos erga omnes, pois, sendo o STF o "Guardião da Constituição", seu pronunciamento em caráter definitivo afasta qualquer dúvida sobre a constitucionalidade/inconstitucionalidade de uma norma.

Nesse contexto, como concluído na síntese final do já referido Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, *"possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, precisamente por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade"*, não apenas os precedentes *"formados em controle concentrado de constitucionalidade, independentemente da época em que prolatados"* e os *"formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543B do CPC"*, mas também aqueles, anteriores a 3 de maio de 2007, "formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e sejam confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte" (lembrando que 3 de maio de 2007 corresponde à data da alteração regimental do STF, introduzindo as disposições da Lei nº 11.418, de 2006).

Tais precedentes, acrescenta o Parecer em sua síntese final, são objetivos e definitivos, configurando *"circunstância jurídica nova apta a fazer cessar a eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhe forem contrárias"*. Nessa condição, quando vão no sentido da constitucionalidade de lei tributária, fazem com que o Fisco retome *"o direito de cobrar o tributo em relação aos fatos geradores ocorridos daí para frente, sem que, para tanto, necessite ajuizar ação judicial"*. Confirma-se (sublinhou-se):

*V - Síntese do exposto*

99. Eis a síntese das principais considerações/conclusões expostas ao longo do presente Parecer:

(i) a alteração nos suportes fático ou jurídico existentes ao tempo da prolação de decisão judicial voltada à disciplina de relações jurídicas tributárias continuativas faz cessar, dali para frente, a eficácia vinculante dela emergente em razão do seu trânsito em julgado; (ii) possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, precisamente por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade, os seguintes precedentes do STF:

(i) todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade, independentemente da época em que prolatados;

(ii) quando posteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC;

(iii) quando anteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e sejam confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte.

(iii) o advento de precedente objetivo e definitivo do STF configura circunstância jurídica nova apta a fazer cessar a eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhe forem contrárias;

(iv) como a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado é automática, com o advento do precedente objetivo e definitivo do STF, quando no sentido da constitucionalidade da lei tributária, o Fisco retoma o direito de cobrar o tributo em relação aos fatos geradores ocorridos daí para frente, sem que, para tanto, necessite ajuizar ação judicial; por outro lado, com o advento do precedente objetivo e definitivo do STF, quando no sentido da inconstitucionalidade da lei tributária, o contribuinte-autor deixa de estar obrigado ao recolhimento do tributo, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que, para tanto, necessite ajuizar ação judicial;

(v) em regra, o termo a quo para o exercício do direito conferido ao contribuinte-autor de deixar de pagar o tributo antes tido por constitucional pela coisa julgada, ou conferido ao Fisco de voltar a cobrar o tributo antes tido por inconstitucional pela coisa julgada, é a data do trânsito em julgado do acórdão proferido pelo STF. Excepciona-se essa regra, no que tange ao direito do Fisco de voltar a cobrar, naquelas específicas hipóteses em que a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado tenha ocorrido em momento anterior à publicação deste Parecer, e tenha havido inércia dos agentes fazendários quanto à cobrança; nessas hipóteses, o termo a quo do direito conferido ao Fisco de voltar a exigir, do contribuinte autor, o tributo em questão, é a publicação do presente Parecer.

Ora, como já disse, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 146.733/SP, em 29/06/1992, o **Pleno do STF** reconheceu, em sede de controle difuso, a constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988 (a exceção do art. 8º do referido diploma). Tal entendimento foi confirmado no julgamento do RE nº 138.284/CE

(em 01/07/1992, igualmente em controle difuso) e no julgamento da ADI nº 15-2/DF (em 14/06/2007, aqui já em controle concentrado de constitucionalidade).

É dizer, na inteligência do Parecer PGFN/CRJ nº 492, de 2011, já com a decisão do STF no julgamento do RE nº 138.284/CE, há precedente objetivo e definitivo do STF a fazer cessar a eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado em favor da Contribuinte. Por oportuno, esclareço que o acórdão do RE nº 138.284/CE transitou em julgado em 29/09/1992, sendo que em 12/04/1995 foi publicada Resolução do Senado Federal decorrente, que suspendeu os efeitos a execução do disposto no art. 8º da Lei nº 7.689, de 1988.

Vale lembrar que, como dito alhures, a autuação fiscal no presente processo data de 07/12/2007, alcançando fatos geradores de CSLL de 2001, 2003, 2004, 2005 e 2006, e tem como enquadramento legal, além da Lei nº 7.689, de 1988 (art. 2º e §§), o art. 19 da Lei nº 9.249/1995, o art. 28 da Lei nº 9.430/1996, o art. 6º da Medida Provisória nº 1.858/1999 e suas reedições, e o art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002.

Ou seja, não só a autuação fiscal se deu quando já havia precedente objetivo e definitivo do STF pela constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, como os próprios fatos geradores objeto da autuação também são posteriores ao precedente.

A ementa do RE nº 138.284/CE já foi transcrita acima; cumpre, então, transcrever as ementas dos demais julgados citados, na parte de interesse:

*RE nº 146.733/SP:*

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS. LEI 7689/88. NÃO É INCONSTITUCIONAL A INSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS, CUJA NATUREZA É TRIBUTARIA. CONSTITUCIONALIDADE DOS ARTIGOS 1., 2. E 3. DA LEI 7689/88. REFUTAÇÃO DOS DIFERENTES ARGUMENTOS COM QUE SE PRETENDE SUSTENTAR A INCONSTITUCIONALIDADE DESSES DISPOSITIVOS LEGAIS. AO DETERMINAR, POREM, O ARTIGO 8. DA LEI 7689/88 QUE A CONTRIBUIÇÃO EM CAUSA JA SERIA DEVIDA A PARTIR DO LUCRO APURADO NO PERIODO-BASE A SER ENCERRADO EM 31 DE DEZEMBRO DE 1988, VIOLOU ELE O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE CONTIDO NO ARTIGO 150, III, "A", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, QUE PROIBE QUE A LEI QUE INSTITUI TRIBUTO TENHA, COMO FATO GERADOR DESTA, FATO OCORRIDO ANTES DO INICIO DA VIGENCIA DELA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO COM BASE NA LETRA "B" DO INCISO III DO ARTIGO 102 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, MAS A QUE SE NEGA PROVIMENTO PORQUE O MANDADO DE SEGURANÇA FOI CONCEDIDO PARA IMPEDIR A COBRANÇA DAS PARCELAS DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL CUJO FATO GERADOR SERIA O LUCRO APURADO NO PERIODO-BASE QUE SE ENCERROU EM 31 DE DEZEMBRO DE 1988. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 8. DA LEI 7689/88.*

*ADI nº 152/DF:*

(...)

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

*1. Não conhecimento, quanto ao art. 8º, dada a invalidade do dispositivo, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal, em processo de controle difuso (RE 146.733), e cujos efeitos foram suspensos pelo Senado Federal, por meio da Resolução 11/1995.*

*2. Procedência da arguição de inconstitucionalidade do artigo 9º, por incompatibilidade com os artigos 195 da Constituição e 56, do ADCT/88, que, não obstante já declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 150.764, 16.12.92, M. Aurélio (DJ 2.4.93), teve o processo de suspensão do dispositivo arquivado, no Senado Federal, que, assim, se negou a emprestar efeitos erga omnes à decisão proferida na via difusa do controle de normas.*

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

Veja-se que a supracitada ADI só confirma o entendimento do STF manifestado em sede de controle difuso de constitucionalidade, como se pode até verificar dos acórdãos que ela mesma menciona.

Ademais, voltando-se ao repetitivo nº 1.118.893/MG, de 2011, e em atenção à alegação da Recorrente que tal decisão afastou qualquer efeito do julgamento da ADI sobre a relação jurídica estabilizada por decisão judicial transitada em julgado, verifica-se que a manifestação acerca da ADI foi no sentido de não poder ela retroagir para alcançar os fatos geradores objeto do caso concreto lá julgado, de 1991. É flagrante no voto do Ministro que o valor perquirido foi a segurança jurídica daqueles que se comportaram segundo uma decisão transitada em julgado em controle difuso, consoante trecho que ora transcrevo:

*“Outrossim, 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 à própria existência do controle difuso de constitucionalidade, fragilizando, sobremodo, a res judicata, com imensurável repercussão negativa no seio social.”*

Mas, como se viu, o suporte jurídico existente ao tempo dos fatos geradores objeto do lançamento que aqui se discute (anos-calendário 2001, 2003, 2004, 2005 e 2006) não era aquele que orientou o julgamento da Ação Ordinária nº 90.4936-6, em favor da Recorrente.

Tanto o fato de o auto de infração ter se fundamentado em normas não alcançadas pela decisão do STJ no julgamento do REsp 1.118.893/MG, quanto as antes citadas decisões do STF assim confirmam. É dizer, o valor da segurança jurídica a que atentou o STJ vai aqui no sentido de que coisa julgada alcançada por alteração no suporte jurídico não pode continuar a surtir efeitos vinculantes prospectivos, dali para frente.

Outro não foi o posicionamento desta 1ª Turma da CSRF em julgamento recente (acórdão nº 9101-002.287, de 5 de abril de 2016, de minha relatoria), como se vê na ementa parcialmente transcrita a seguir:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL*

*Ano-calendário: 2007, 2008*

*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 da ADI nº 152/DF e dos RE nº 146.733/SP e nº 138.284/CE 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.*

Em atenção ao argumento trazido pela Recorrente em Memorial, de que o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, que vincula este Colegiado, veda a manutenção de lançamentos de fatos geradores ocorridos em momento anterior à sua publicação, como é o caso presente, verifica-se que não merece acolhida.

Com efeito, em seu Memorial a Recorrente transcreve o item 79 do Parecer mas deixa de reproduzir o item anterior (de número 78) que diz expressamente que "o termo a quo para o exercício, pelo Fisco, do direito de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributo em questão é a data da publicação deste Parecer" **apenas quando** "a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, em face do advento de precedente objetivo e definitivo do STF em sentido contrário ao nela sufragado, tenha ocorrido em momento anterior à publicação deste Parecer" (o que é o caso) e "tendo havido inércia dos agentes fazendários" (o que **não é** o caso). Confira-se:

*78. Assim, tendo em conta o princípio da segurança jurídica e os seus consectários princípios da não surpresa e da proteção à confiança, bem como por força do que prevê o art. 146 do CTN, entende-se, aqui, que naquelas específicas hipóteses em que a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, em face do advento de precedente objetivo e definitivo do STF em sentido contrário ao nela sufragado, tenha ocorrido em momento anterior à publicação deste Parecer, e tendo havido inércia dos agentes fazendários, o termo a quo para o exercício, pelo Fisco, do direito de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributo em questão é a data da publicação deste*

*Parecer, o que significa dizer que apenas os fatos geradores praticados a partir desse instante poderão ser objeto de lançamento.*

A mesma afirmação consta no item "v" da antes transcrita síntese final do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, que é claro ao fixar o termo *a quo* do direito conferido ao Fisco de voltar a exigir do contribuinte-autor tributo antes tido por inconstitucional na data de publicação do Parecer apenas na hipótese "em que a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado tenha ocorrido em momento anterior à publicação deste Parecer, e tenha havido inércia dos agentes fazendários quanto à cobrança".

Ora, no presente processo não houve, a toda evidência, inércia do Fisco na cobrança dos créditos tributários de CSLL aqui discutidos, haja vista que, como se disse antes, a autuação fiscal (datada de 07/12/2007) ocorreu muito antes da edição do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011. É dizer, em um momento em que já havia precedente objetivo e definitivo do STF pela constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, a Fiscalização lavrou o auto de infração, sem se quedar inerte.

Não vejo qualquer relevância no fato destacado pela Recorrente no Memorial de a autuação fiscal não ter mencionado decisão do STF para fundamentar o lançamento. Como destacado alhures, o auto de infração teve enquadramento legal, entre outros diplomas, na Lei nº 7.689, de 1988 (art. 2º e §§), precisamente a norma que o STF julgou constitucional, sendo que toda autuação fiscal se embasa na alteração das circunstâncias jurídicas que deram ensejo à decisão judicial transitada em julgado que impedia o Fisco de cobrar CSLL da ora Recorrente.

Além disso, o afastamento no presente caso do decidido no REsp nº 1.118.893/MG não se pauta apenas na declaração de constitucionalidade pelo STF da Lei nº 7.689, de 1988, mas também em alterações legislativas posteriores à decisão transitada em julgado em favor da Contribuinte, alterações essas que, como se viu, mudaram o sistema jurídico que circunda a matéria.

Em relação ao argumento também trazido pela Recorrente em sede de Memorial de que o STF manifestou entendimento que *"condiciona a relativização da coisa julgada exclusivamente às decisões em sede de ação rescisória"*, no julgamento do RE nº 730.462/SP, em 28/05/2015, com repercussão geral, a vincular este Colegiado, tem-se que também não procede.

Conforme trecho da ementa do acórdão lavrado no RE, o qual, é de se assinalar, sequer trata de matéria tributária, resta ressalvada da indispensabilidade de ação rescisória, *"a questão relacionada à execução de efeitos futuros da sentença proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado"*. Confirase (sublinhou-se):

*4. Afirma-se, portanto, como tese de repercussão geral que a decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo não produz a automática reforma ou rescisão das sentenças anteriores que tenham adotado entendimento diferente; para que tal ocorra, será indispensável a interposição do recurso próprio ou, se for o caso, a propositura da ação rescisória própria, nos termos do art. 485, V, do CPC, observado o respectivo prazo decadencial (CPC, art. 495). Ressalva-se desse entendimento, quanto à indispensabilidade da ação rescisória, a questão relacionada à execução de efeitos futuros da sentença proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado.*

Ora, o caso presente envolve justamente os efeitos futuros de sentença proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado. Isso porque trata dos

efeitos, em relação a fatos geradores sucessivos ocorridos nos anos-calendário 2001, 2003, 2004, 2005 e 2006, de decisão em favor da Contribuinte declarando a impossibilidade de o Fisco lhe exigir CSLL, decisão essa transitada em julgado em 20/02/1992.

(...)

Concluo, portanto, que a decisão judicial transitada em julgado em favor da Recorrente não possuía mais eficácia vinculante frente aos fatos geradores de CSLL sobre os quais recaiu a autuação fiscal, razão pela qual deve ser mantido o lançamento dessa contribuição.

Nego provimento, portanto, ao recurso especial quanto à presente matéria de mérito.

Os excertos extraídos do Acórdão nº 9101-002.583, acima reproduzidos, amoldam-se perfeitamente ao caso em apreço neste processo e servem para rebater uma a uma, as alegações da Recorrente em seu Recurso.

Conclui-se, em apertada síntese, o seguinte:

i) Entre a data da prolação do acórdão que reconheceu a inconstitucionalidade da exigência da CSLL em face da Contribuinte (29/10/1992) e os períodos de apuração objeto do Auto de Infração (2010 a 2012), **passaram-se mais de 17 anos**;

ii) Neste ínterim, inúmeros diplomas legais foram editados, alterando substancialmente o quadro normativo que instituiu e regulou a CSLL que se está a exigir nos presentes autos;

iii) Portanto, o disposto no Recurso Especial nº 1.118.893/MG não vincula este CARF, haja vista que o referido *decisum* ateve-se à análise da incidência da CSLL a partir da Lei nº 7.689/88, da Lei Complementar nº 70/91, das Leis nº 7.856/89, nº 8.034/90, nº 8.212/91, nº 8.383/91 e nº 8.541/92. Assim, algumas das normas que serviram para fundamentar o auto de infração não foram objeto de análise no referido acórdão, a exemplo da Lei nº 9.316/96 e da Lei nº 11.727/08;

iv) As alterações legislativas não são os únicos fatores a serem considerados na análise das mudanças do suporte jurídico existente no interregno decorrido entre a decisão judicial transitada em julgado e os fatos geradores objeto do lançamento. Também neste ínterim (de 17 anos) foram prolatadas decisões em sede de controle difuso e concentrado, pelo pleno do STF, declarando a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88; em controle difuso, ressaltam-se os REs nº 146.733/SP, de 29/06/92, e nº 138.284/CE, de 01/07/92; em controle concentrado, cita-se a ADI nº 15-2/DF, de 14/06/2007; tais precedentes são objetivos e definitivos, configurando "*circunstância jurídica nova apta a fazer cessar a eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhe forem contrárias*", conforme o Parecer nº 492/2011, da PGFN;

v) A autuação fiscal se deu em 2015, quando já havia precedente objetivo e definitivo do STF pela constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, bem assim, os próprios fatos geradores objeto da autuação (2010 a 2012) também são posteriores aos referidos precedentes;

vi) Além dos precedentes jurisprudenciais acima, também é importante citar a Resolução do Senado Federal nº 11/95, que suspendeu a execução do disposto no art. 8º da Lei

nº 7.689/88, em razão de pacífica jurisprudência do STF quanto à inconstitucionalidade daquele dispositivo, o qual tratava do início da vigência da contribuição. Desta feita, a inconstitucionalidade relativa à CSLL alcançou somente o período-base encerrado em 31 de dezembro de 1988, prevalecendo legal para os demais exercícios.

vii) O Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 faz uma ressalva à sua aplicação para fatos geradores anteriores ao de sua publicação; tal ressalva foi vazada nos seguintes termos: "*o termo a quo para o exercício, pelo Fisco, do direito de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributo em questão é a data da publicação deste Parecer*" apenas quando "*a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, em face do advento de precedente objetivo e definitivo do STF em sentido contrário ao nela sufragado, tenha ocorrido em momento anterior à publicação deste Parecer*" **(o que é o caso)** E "*tendo havido inércia dos agentes fazendários*" **(o que não é o caso)**; como visto no Termo de Verificação Fiscal, a Contribuinte vem sendo sistematicamente cobrada pelo Fisco, que lhe imputou diversos autos de infração, desde o ano calendário de 1999 e seguintes. Assim, perfeitamente aplicáveis os ditames do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 ao caso concreto, em sua plenitude;

viii) Concluiu-se, também, pela desnecessidade da proposição por parte da Fazenda Nacional de ação rescisória para desconstituir a coisa julgada, haja vista o teor da decisão proferida no RE nº 730.462/SP, de 28/05/2015, em sede de repercussão geral, por se tratar de relação jurídica de trato continuado;

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário com relação ao mérito principal discutido neste processo.

### ***Do Recurso de Ofício***

A decisão recorrida exonerou o crédito tributário relativo ao período de apuração anterior à data de publicação do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, mais especificamente o ano calendário de 2010 e os meses de janeiro a abril de 2011. Abaixo reproduzo os trechos do citado Parecer que tratam da matéria:

*74. E legítimo se afirmar, portanto, que a data do trânsito em julgado do acórdão do STF configura, ao menos como regra, o termo a quo para o exercício dos direitos acima referidos. Entretanto, essa regra comporta exceção no que tange, especificamente, ao direito de que dispõe o Fisco de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributo antes tido por inexigível pela coisa julgada que lhe favorecia. Assim, em algumas situações específicas adiante expostas, por razões ligadas ao relevante princípio da segurança jurídica, com os seus corolários em matéria tributária, a saber, os princípios da não surpresa e da proteção da confiança, não há como considerar que a data do trânsito em julgado do acórdão proferido pelo STF configura o marco a partir do qual o Fisco possui o direito de efetuar a cobrança do correspondente tributo, relativo a todos os fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor desde então.*

*75. Para que bem se compreenda quais são essas situações específicas, e o porquê da necessidade de se excepcioná-las, basta pensar na hipótese, que bem as exemplifica, em que um dado contribuinte tenha deixado de efetuar o pagamento de determinado tributo por reputar que assim estava autorizado em razão de coisa julgada formada, a seu favor, considerando inexistente a correspondente relação jurídica*

---

*tributária, apesar de esse não pagamento ter se dado quando já existia precedente objetivo e definitivo do STF em sentido contrário ao sufragado na coisa julgada, proferido e transitado em julgado em momento anterior à aprovação e publicação do presente Parecer. E mais: mesmo com o advento desse precedente da Suprema Corte, favorável à Fazenda Nacional - que, segundo aqui se entende, fez cessar a eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado e, portanto, legitimaria a cobrança do tributo relativo aos fatos geradores ocorridos a partir de então -, o Fisco ficou-se inerte durante anos, não efetuando as correspondentes exigências tributárias.*

*76. Note-se que, na hipótese acima aventada, o contribuinte-autor deixou de pagar o tributo por considerar que assim estava respaldado por coisa julgada, e o Fisco, mesmo diante do precedente do STF, não efetuou as correspondentes exigências tributárias, numa postura omissiva que, de certo modo, demonstrou a sua adesão ao comportamento do contribuinte. Em hipóteses desse jaez - em que (i) a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, face ao advento de precedente objetivo e definitivo do STF, ocorreu em momento anterior à publicação deste parecer e (ii) não houve lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos após o advento do precedente do STF -, não há como legitimamente pretender que, agora, com o entendimento esposado neste Parecer, possa o Fisco exigir, do contribuinte-autor, o tributo relativo a todos esse fatos geradores passados (por óbvio, desde que ocorridos há menos de 5 anos).*

*77. Essa nova exigência, relativa aos fatos geradores anteriores ao presente Parecer, tendo como marco inicial a data, no passado, do advento da decisão do STF, além de causar ao contribuinte-autor surpresa que não parece compatível com a segurança jurídica e a confiança que devem iluminar as relações travadas entre o Fisco e os contribuintes, também representaria ofensa direta ao disposto no art. 146 do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução". Esse dispositivo legal, cuja essência claramente se inspira nos já invocados princípios da não surpresa e da proteção da confiança, veda que novos critérios jurídicos introduzidos pela Administração Pública Tributária em sua atividade de lançar atinja fatos geradores ocorridos em momento anterior à sua introdução, o que parece impedir que o entendimento contido no presente Parecer - que, inequivocadamente, configura um novo critério jurídico relativo a lançamento tributário - aplique-se às situações que lhe são pretéritas.*

*78. Assim, tendo em conta o princípio da segurança jurídica e os seus consectários princípios da não surpresa e da proteção à confiança, bem como por força do que prevê o art. 146 do CTN, entende-se, aqui, que naquelas específicas hipóteses em que a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, em face do advento de precedente objetivo e definitivo do STF em sentido contrário ao nela sufragado, tenha ocorrido em momento anterior à publicação deste parecer, e tendo havido inércia dos agentes fazendários, o termo a quo*

*para o exercício, pelo Fisco, do direito de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributo em questão é a data da publicação deste parecer, o que significa dizer que apenas os fatos geradores praticados a partir deste instante poderão ser objeto de lançamento.*

*79. Em outras palavras: este parecer não retroage para alcançar aqueles fatos geradores pretéritos, que mesmo sendo capazes, à luz do entendimento ora defendido, de fazer nascer obrigações tributárias, não foram, até o presente momento, objeto de lançamento. Por óbvio, se nas situações pretéritas o Fisco já tiver adotado o entendimento ora defendido, efetuando a cobrança relativa aos fatos geradores ocorridos desde a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, em relação a essas situações pretéritas o critério jurídico contido no presente Parecer não poderá ser considerado "novo", o que afasta a aplicação do princípio da não surpresa e do art. 146 do CTN; esses lançamentos, portanto, deverão ser mantidos.*

*80. Afora essas situações específicas, que se caracterizam, primordialmente, por serem pretéritas a este Parecer, em todas as demais deve incidir a regra referida mais acima, segundo o qual o termo a quo para o exercício do direito conferido ao Fisco de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributo antes tido como inexigível pela coisa julgada que lhe favorecia é a data do trânsito em julgado do acórdão proferido pelo STF.*

Ocorre que, como vimos acima, a ressalva que faz o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 à sua aplicação a fatos geradores pretéritos à sua edição deve obedecer a dois requisitos, cumulativamente: o primeiro é quando *"a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, em face do advento de precedente objetivo e definitivo do STF em sentido contrário ao nela sufragado, tenha ocorrido em momento anterior à publicação deste Parecer"*; já o segundo versa a situação em que tenha havido inércia dos agentes fazendários.

Assim, em ocorrendo cumulativamente ambas as situações acima referidas, admitir-se-á a aplicação do referido Parecer apenas para fatos geradores ocorridos após a sua edição, que se deu em maio de 2011.

Não é o caso dos autos, haja vista que, conforme já noticiado, a recorrente vem sendo sistematicamente autuada pela Receita Federal, que lhe tem exigido a CSLL incidente sobre os fatos geradores de 1999 em diante.

Abaixo reproduzo a lista dos processos e dos respectivos fatos geradores cobrados da Recorrente:

<b>ANO</b>	<b>PROCESSO</b>
1997	16327.000968/2001-82
1999, 2002 e 2003	16327.002083/2005-41
2004 e 2005	16327.002145/2007-87
2007	16327.721703/2011-93
2008	16327.721158/2012-16
2009	16327.721346/2013-25

Portanto, no presente caso, nunca houve inércia por parte da Fazenda Nacional ou de seus agentes, razão pela qual o citado Parecer deve ser aplicado para fatos ocorridos preteritamente à sua edição.

Por essa razão, dou provimento ao Recurso de Ofício para restabelecer a autuação relativa ao ano calendário de 2010 e aos meses de janeiro a abril de 2011.

### ***Multa Isolada e Multa de Ofício***

A Contribuinte também contesta a aplicação da multa isolada sobre as estimativas que deixaram de ser pagas a título de CSLL nos períodos de apuração de 2010 a 2012, concomitantemente com a multa de ofício lançada pela Fiscalização.

A decisão recorrida manteve a autuação, em parte, exonerando, como já vimos acima, as multas relativas ao período de 2010 e aos meses de janeiro a abril de 2011.

Neste tema, perfilo com os que pensam estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, vez que, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada, exigência que transcende a situação fática de ter sido apurado lucro ou prejuízo no final do período anual.

Historicamente, a matéria foi tratada, de prefácio, no art. 44, I, §1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*(...)*

*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;*

*(...)*

*IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;*

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (DOU 22/01/2007), convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a redação abaixo:

*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:*

*(...)*

*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.*

Compulsando as alterações legislativas acima elucidadas, não se verifica, exceto em relação a ser aplicado nos casos de multa isolada, qualquer alteração substancial nos dispositivos no que tange à hipótese de incidência e à base de cálculo da penalidade em apreço.

O objetivo do preceito contido no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (com as alterações legislativas supervenientes, inclusive) foi o de assegurar o recolhimento antecipado e evitar o não pagamento da estimativa mensal de IRPJ e CSLL no curso do ano-calendário e reconhecer que a base de cálculo da multa isolada sempre foi, mesmo antes das alterações legislativas, o próprio valor da estimativa que deixou de ser paga.

Nesse contexto, a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, elaborada a partir da vigência MP 351, de 2007 e da Lei nº 11.488, de 2007, ao instituir um percentual distinto e menos gravoso em relação ao aplicável ao descumprimento da obrigação tributária principal (IRPJ e CSLL devidos na apuração anual) apenas veio aperfeiçoar o preceito normativo acerca da incidência da multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas mensais, explicitando o seu caráter de obrigação acessória.

Sob a vigência da redação original da Lei nº 9.430, de 1996, e ainda atualmente, com a redação da Lei nº 11.488 de 2007, a multa isolada deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, ***e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas***, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos; e deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida.

Tem-se assim que a **multa isolada em questão, que decorre da falta ou insuficiência de pagamento mensal das estimativas devidas no curso do ano-calendário**, é aplicada em função do descumprimento de uma obrigação tributária acessória (falta de recolhimento de antecipações obrigatórias), e é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

Não é demais lembrar que a obrigação tributária principal, na definição da doutrina, é a “obrigação de dar” (pagar) o tributo devido, ou seja, é o “*dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei*”<sup>1</sup>, enquanto as obrigações acessórias revestem-se de clara natureza de “obrigação de fazer” e “obrigação de não fazer”, vale exprimir, são, como o próprio nome diz, “acessórias ao principal”, que é o compromisso do contribuinte pagar o encargo tributário devido, constituindo-se, no fundo, em “*obrigações meramente instrumentais, simples deveres burocráticos que facilitam o cumprimento das obrigações principais*”<sup>2</sup>.

Neste raciocínio, a estimativa mensal não pode ser considerada propriamente um “tributo” devido, a ser extinto, por pagamento (modalidade de extinção da obrigação e do crédito tributário, prevista no art. 156, I do CTN), mas apenas uma “antecipação estimada” do tributo, **a ser apurado como devido, ou não**, ao final do período de apuração, que é devida e **deve ser recolhida apenas para validar uma determinada sistemática de tributação de livre opção do contribuinte, qual seja: o Lucro Real Anual.**

Pois bem, justamente porque a estimativa não é exigível como obrigação principal (tributo) é que foi instituída uma multa isolada (ou seja, exigida sem que o principal fosse exigido), para penalizar as pessoas jurídicas que, apesar de optantes pela sistemática de apuração do Lucro Real Anual, descumprem, no curso do ano-calendário, a obrigação de apuração e recolhimento das antecipações mensais obrigatórias, requisito imperativo, nos termos da legislação em vigor.

O único instrumento de que dispõe o Fisco para sancionar o descumprimento do dever de antecipar o IRPJ/CSLL devidos mensalmente pelas pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real Anual, é a aplicação da multa isolada.

Conclui-se daí que, além de distintas naturezas jurídicas, são completamente autônomas as obrigações tributárias, relativas às antecipações mensais devidas a título de estimativas, e as relativas ao IRPJ e a CSLL devidos ao final do período de apuração anual, e tal autonomia encontra eco nas próprias disposições legislativas, quando se referem à incidência da multa isolada, ainda que apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no período, de modo que a multa isolada é sempre exigível, desde que apurada falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, sendo irrelevante a apuração de tributo devido no ajuste anual.

Nesta linha, cumpre observar que não se aplica ao presente caso o contido na Súmula CARF nº 105, por se referir, esta, expressamente, à redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, anterior ao advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Assim, é forçoso negar-se provimento ao recurso voluntário relativamente à aplicação da multa isolada sobre as estimativas não pagas no período de 2010 a 2012. Por conseguinte, conseqüentemente, dou provimento ao recurso de ofício relativo a esta matéria, restabelecendo o lançamento em seus valores originais.

---

<sup>1</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 306-307.

<sup>2</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquemático*, 4ª. ed. São Paulo: Método, 2010.

Por todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso de ofício e negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves

## Voto Vencedor

É de longa data meu posicionamento acerca da aplicação da multa isolada em concomitância com a multa proporcional. Abaixo, reproduzo meu voto, relativo à situação idêntica à presente neste feito, que conduziu o Acórdão nº 1201-00.235, de 07 de abril de 2010:

*As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.*

*Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.*

*Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.*

*A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.*

*É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.*

*Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.*

*Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.*

*No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:*

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a

determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

*O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.*

*Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?*

*Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.*

*Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.*

*Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, “pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático”. Para Delmanto, “a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste”. Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.*

*É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.*

*Assim, consideramos imperioso verificar se houve, em relação aos fatos que ensejaram a autuação de multas isoladas, também a imposição de multa proporcional e em que medida.*

*O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.*

*Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.*

*Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional. Abaixo, segue a discriminação dos valores:*

*Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79*

*Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%):  
R\$ 956.613,45*

*Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72*

*Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72):  
R\$ 631.537,55*

*O mesmo fundamento deve ser aplicado para a estimativa de CSLL:*

*Base estimada remanescente (R\$ 8.672.863,50 –  
R\$ 1.736.870,86): R\$ 6.935.992,64*

*Estimativa remanescente (R\$ 6.935.992,64 x 9%): R\$ 624.239,34*

*Multa isolada mantida (R\$ 624.239,34 x 50%): R\$ 312.119,67*

*Multa isolada excluída (R\$ 390.278,86 – R\$ 312.119,67):  
R\$ 78.159,19*

Assim, no caso em questão, as multas isoladas devem ser canceladas na exata medida em que as suas bases sejam menores que as bases tributáveis anuais utilizadas para fins de aplicação das multas de ofício de IRPJ e CSLL, tal qual exemplo de cálculo acima exposto.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator designado.