



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 19647.017451/2008-74
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.472 – 1ª Turma
Sessão de 7 de março de 2018
Matéria CSLL - COISA JULGADA
Recorrentes WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

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

No que respeita à CSLL, ao se aplicar o REsp nº 1.118.893/MG, decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), sob a sistemática dos chamados Recursos Repetitivos, de seguimento obrigatório pelos Conselheiros do CARF, a teor do disposto no artigo 62, § 2º, do RICARF - Anexo II, quando da análise dos efeitos específicos da decisão transitada em julgado, há que se verificar os exatos termos dessa decisão, as normas que foram por ela cotejadas, a extensão precisa dos seus efeitos e a data da ocorrência dos fatos geradores a que se aplica. Verificado o descompasso entre a decisão que transitou em julgado e os efeitos do REsp nº 18.893/MG, descabe sua aplicação ao caso.

PARECER PGFN 492/2011. EFEITOS DA COISA JULGADA. INÉRCIA DA FISCALIZAÇÃO. SITUAÇÃO NÃO CARACTERIZADA.

Repele-se a alegação do sujeito passivo de que, em razão da inércia da Administração Tributária e em consonância com o Parecer PGFN nº 492/2011, a declaração de constitucionalidade da Lei nº 7.689/1988, prolatada pelo Supremo Tribunal Federal nos autos da ADI nº 15/DF, somente legitimaria a cobrança de tributo decorrente de fatos geradores ocorridos a partir de 26 de maio de 2011, data de publicação do citado Parecer, diante da verificação de que o sujeito passivo foi intimado do lançamento de ofício anteriormente à publicação. Em tal cenário, inexistente obstáculo à constituição de créditos tributários relativos a fatos geradores que precederam à publicação do Parecer PGFN nº 492/2011, já que a inércia não restou caracterizada.

CSLL. LEI 7.689/1988. EFEITOS SOBRE A COISA JULGADA. PARECER PGFN 492/2011.

Mesmo antes do advento do artigo 543-B do CPC/1973, certas decisões do STF em controle difuso já exibiam a tendência de “dessubjetivação”, ostentado um caráter objetivo e geral. Portanto, o atributo da definitividade já impregnava tais decisões, independentemente de terem sido seguidas ou não de Resolução do Senado. É o caso do acórdão proferido no julgamento do RE nº 138.284, o qual transitou em julgado em 29/09/1992, estabelecendo um precedente definitivo e objetivo que, configurando circunstância jurídica nova, ao confirmar o pronunciamento anteriormente exarado, quando do julgamento do RE nº 146.733, possui a aptidão de fazer cessar a eficácia vinculante de decisões judiciais transitadas em julgado que lhe eram contrárias.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

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

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo. Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional (i) quanto à coisa julgada em relação aos anos-calendário de 2003 a 2006 e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Acordam, também, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional (ii) quanto à concomitância da multa isolada com a multa de ofício em relação aos anos-calendário de 2003 a 2006 e conhecê-lo, por maioria de votos, (iii) quanto à concomitância das multas em relação ao ano-calendário de 2007, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que não conheceram; e no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe negaram provimento. Por unanimidade de votos, ficaram prejudicadas as alegações relativas à decadência. Manifestou interesse de fazer declaração de voto o Conselheiro Luís Flávio Neto. Entretanto, findo o prazo regimental, o Conselheiro não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7º do art. 63 do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto por WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE S/A e pela FAZENDA NACIONAL em face do acórdão nº 1103-001.006, assim ementado:

“Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

CSLL COISA JULGADA RELAÇÃO CONTINUATIVA DECLARAÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE DO STF LIMITES RESP Nº 1.118.893MG. REPETITIVO.

Ainda que se adotasse a teoria da transcendência dos motivos determinantes da decisão, o julgamento do REsp nº 1.118.893-DF não socorreria a recorrente, pois a colocação de que a declaração de constitucionalidade da CSLL pelo STF não abala a coisa julgada (anterior) não foi *ratio decidendi* da decisão desse REsp, tampouco incidente de inconstitucionalidade (com ampliação da teoria, superando o art. 469, III, do CPC), mas apenas *obiter dictum* em sentido estrito.

CSLL COISA JULGADA RELAÇÃO CONTINUATIVA DECLARAÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE DO STF LIMITES ADI Nº 152/ DF PARECER PGFN/CRJ/492/2011.

Apenas a decisão em controle concentrado de constitucionalidade que é a maior verticalidade da tutela da Direito Constitucional objetivo) faz cessar a autoridade da coisa julgada anterior sem necessidade de ação revisional, nem de rescisória. Os comandos da Lei Complementar 73/93, Lei Orgânica da AGU, não são vinculativos a órgãos da administração-judicante, a lhes tornar cogente parecer da Fazenda Nacional. A recorrente tem decisão favorável, cujo dispositivo acobertado pela coisa julgada é a inexigibilidade da CSLL (em face de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88). Como o ADI nº 15-1/DF, que declarou a constitucionalidade da Lei 7.689/88, transitou em julgado em 2007, cessa a autoridade da coisa julgada automaticamente, desse momento em diante (efeito a partir de então), de modo que somente a CSLL relativa a esse ano é exigível da recorrente.

MULTA ISOLADA CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO.

Até agosto de 2007, a recorrente estava coberta pela autoridade da coisa julgada, sendo indevida multa isolada sobre as estimativas de CSLL até esse mês. Multa isolada para as demais estimativas igualmente descabida. Apenado o continente, incabível apenar o conteúdo. Penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela

parte do todo seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos. Princípio da consunção em matéria apenatória. A aplicação da multa de ofício de 75% sobre as CSLL exigidas exclui a aplicação da multa de ofício de 50% sobre CSLL por estimativa dos mesmos anos-calendário.”

De acordo com o voto condutor do acórdão recorrido, a autoridade da coisa julgada obsta a exigência da CSLL relacionada aos anos-calendário de 2003 a 2006.

Despacho de encaminhamento do acórdão recorrido à PGFN à e-fl. 955, com data de 02/10/2014. Ciência presumida da PGFN no dia 01/11/2014, conforme artigo 7º, § 3º, da Portaria MF nº 527/2010.

Recurso Especial da PGFN enviado ao CARF no dia 17/11/2014, à e-fl. 997. Nessa oportunidade, alegou-se que o acórdão ora recorrido conflita com o acórdão paradigma nº 1101-001.057, que concluiu pela possibilidade de se proceder ao lançamento da CSLL, em relação a períodos de apuração regidos por legislação não abarcada pela decisão judicial transitada em julgado que considerou inconstitucional a Lei nº 7.689/1988. Nessa mesma linha, assinalou-se que o acórdão paradigmático nº 1101-000.914 assentara o entendimento de acordo com o qual a decisão do Supremo Tribunal Federal, proclamada nos autos de Recurso Extraordinário nº 138.284, tem o condão de fazer cessar a eficácia da coisa julgada de que desfrutava o contribuinte, beneficiado com provimento judicial determinante do afastamento da incidência CSLL com fundamento na tese de que a Lei nº 7.689/1988 contrariava a Carta Magna.

No que toca à exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, a recorrente suscitou os acórdãos paradigmas nº 1101-001.057 e 1202-000.964, favoráveis à cobrança da referida sanção pecuniária, alicerçados no argumento de que esta não se confunde com a multa de ofício.

No Recurso Especial fazendário, aduziram-se ainda as seguintes razões:

- a) os paradigmas afirmam que a Lei nº 8.212/1991, norma de esteio da presente autuação, conforme o indicado no Termo de Verificação Fiscal, constitui fundamento legal apto a sustentar a exigência da CSLL dos contribuintes desobrigados de cumprir a Lei nº 7.689/88, por força de decisão judicial definitiva;
- b) após o trânsito em julgado do RE nº 138.584, ocorrido em 29/09/1992, cessou automaticamente a eficácia das decisões judiciais colidentes com o acórdão posteriormente proferido, no julgamento do aludido RE nº 138.584;
- c) o cerne da questão em debate cinge-se à abrangência temporal da decisão judicial transitada em julgado, a favor do sujeito passivo, considerando a inadmissão de seus efeitos normativos, prospectivos e futuristas, tendo em vista:

-
- i. supervenientes alterações legislativas, nos aspectos formais e materiais, das regras incidentes sobre relação tributária continuativa e a relação destas alterações com a coisa julgada material;
- ii. que a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/1988, declarada como *motivo* da decisão judicial, requerida *incidentalmente*, no exercício do *controle difuso*, não integra o dispositivo da decisão transitada em julgado. Essa perspectiva tem o reforço do pronunciamento do Supremo Tribunal Federal, tanto em controle concentrado como em controle em via de exceção, quando se afirmou, no âmbito da Corte Suprema, a constitucionalidade da exação tributária em lume, ressalvados os artigos 8º e 9º da Lei 7.689/1988 (ADI nº 15/DF, Relator: Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, Julgamento: 14/06/2007, Órgão Julgador: Tribunal Pleno);
- d) sendo certo que a relação jurídico tributária é de trato sucessivo, o decidido no *mandamus* não deve se sobrepor às alterações legislativas posteriores. Isso porque a imutabilidade da coisa julgada material existe sobre o pedido e sobre os fatos deduzidos na inicial, mas não sobre aqueles que exurgiram após o julgado, pois não há que se falar em coisa julgada sobre a situação jurídica nova, ante a ausência do nexo de referibilidade e em observância à inteligência do princípio da congruência da decisão judicial com a demanda;
- e) a ação judicial invocada pela recorrente não apreciou as alterações posteriores (que não integram *a causa de pedir* da demanda), motivo pelo qual não integram a lide. Assim, não há impedimento ao surgimento dos créditos tributários oriundos da subsunção dos fatos geradores, posteriores à decisão, às hipóteses de incidência referentes à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;
- f) caso o reconhecimento da inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/1988, de forma incidental, fosse suficiente a afastar a cobrança da exação, a superveniência das Leis nº 8.034/1990, 8.212/1991 e da Lei Complementar nº 70/1991 alterou a disciplina da Contribuição Social sobre o Lucro das pessoas jurídicas, reafirmando o tributo que fora instituído pela Lei nº 7.689/1988;
- g) na via do controle concentrado, o Supremo Tribunal Federal consolidou entendimento de que a declaração de inconstitucionalidade não obsta o legislador de promulgar lei de teor idêntico ao de um texto anteriormente impugnado. Dessarte, se a declaração de

inconstitucionalidade, em sede de controle concentrado, não impede a promulgação de nova norma de teor idêntico ou semelhante, notadamente a declaração incidental de constitucionalidade não possui o condão de impedir o legislador de produzir lei nova que venha disciplinar a matéria;

- h) conforme bem assentado no Parecer PGFN nº 492/2011, possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade, os precedentes do plenário do STF anteriores a 3 de maio de 2007, formados em sede de controle difuso de constitucionalidade e que sejam confirmados em julgados posteriores, pela Suprema Corte;
- i) de todo o exposto, pode-se concluir pela obrigatoriedade da exação tributária da CSLL, nos anos-calendário de 2003 a 2007, tendo em vista as alterações legislativas posteriores, os limites objetivos do trânsito em julgado da sentença proferida no Mandado de Segurança impetrado pela recorrida, bem como em observância à decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado;
- j) quanto à cumulação da multa de ofício com a multa isolada, não há que se falar em duas multas sobre uma única infração, ou dupla punição;
- k) a aplicação da multa de ofício, prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, resultou de infrações às regras de determinação do lucro real praticadas pelo sujeito passivo (falta de recolhimento do tributo e/ou declaração inexata). Por outro lado, a denominada multa isolada, fundada no artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/1996, foi aplicada em razão do descumprimento, pelo mesmo sujeito passivo, do modo de pagamento da CSLL sobre base de cálculo estimada (artigo 2º da Lei 9.430/1996);
- l) essa sistemática de recolhimento se justifica diante da necessidade que recai sobre a União de auferir receitas no decorrer do ano, precisamente a fim de fazer face às despesas em que incorre também nesse período. Caso não ocorresse essa antecipação mensal, a União apenas teria acesso às receitas decorrentes da arrecadação do IRPJ e CSLL ao final do ano-calendário, ou no exercício seguinte, por ocasião do Ajuste Anual;
- m) sob essa ótica, percebe-se que o não pagamento de referidos tributos sobre bases estimadas é infração

diversa daquela consistente em desrespeito às regras de determinação do lucro real, praticada pelo sujeito passivo;

- n) o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterado pela Lei nº 11.488/2007, dando-lhe nova redação, reduzindo a multa isolada para 50%, bem assim deixando mais evidente, se dúvidas havia, de que a referida multa isolada era cabível no caso de estimativa mensal não paga e não de tributo final não pago;
- o) frise-se que até as bases de cálculo das citadas multas foram diferenciadas, afastando-se, dessa forma, qualquer alegação de *bis in idem*. Com efeito, segundo o texto dado pela Lei nº 11.488/2007, a base de cálculo da multa isolada pela falta de pagamento da estimativa consiste no valor do pagamento mensal, enquanto a multa pelo lançamento de ofício incide sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata;
- p) diante do exposto, a União postulou seja admitido e provido o presente Recurso Especial, reformando-se o acórdão recorrido para se restabelecer integralmente o lançamento.

O sujeito passivo foi cientificado do acórdão recorrido e do Recurso Especial da PGFN em 09/07/2015, à e-fl. 1042.

Embargos de Declaração do sujeito passivo com entrada na repartição de origem em 14/07/2015, à e-fl. 1044.

Despacho de inadmissibilidade dos Embargos de Declaração do sujeito passivo às e-fls. 1294/1305.

Contrarrazões do sujeito passivo apresentadas em 24/07/2015, à e-fl. 1054. Nessa oportunidade, alegou-se que o Superior Tribunal de Justiça pacificara o entendimento, no julgamento do REsp nº 1.118.893, proferido sob a sistemática dos recursos repetitivos, que consolidou:

- a) o afastamento da tese de que as superficiais alterações sofridas pela Lei nº 7.689/1988 teriam o condão de macular as relações já pacificadas pela *res judicata*; e
- b) a repulsa a qualquer efeito do julgamento da ADI nº 15/DF sobre a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada.

O sujeito passivo também sustentou que as Leis nº 7.856/1989, 8.034/1990, 8.212/1991, 8.383/1993 e a Lei Complementar nº 70/1991 apenas dispuseram sobre alíquota,

deixando de estabelecer nova relação jurídico-tributária entre o contribuinte e a União. Sendo assim, os aspectos material, pessoal, espacial e temporal da hipótese de incidência não foram modificados pelas leis posteriores, motivo por que não surtem eficácia sobre o sujeito passivo.

Ademais, ressaltou-se o seguinte:

- 1) o Plenário do Supremo Tribunal Federal, em recente decisão prolatada na sistemática da repercussão geral – RE nº 590.809, preservou a coisa julgada ante a alteração superveniente de orientação jurisprudencial;
- 2) a pretensão do Fisco não pode prosperar em face de sua imobilidade, já que deixou de ajuizar a competente ação rescisória, nos termos do artigo 471, inciso I, do CPC;
- 3) em sintonia com o Parecer PGFN nº 492/2011, a declaração de constitucionalidade da Lei nº 7.689/1988, prolatada pelo Supremo Tribunal Federal nos autos da ADI nº 15/DF, somente legitimaria a cobrança de tributo decorrente da prática de fatos geradores ocorridos a partir de 26 de maio de 2011, data de publicação do citado Parecer. Outra não teria sido a linha definida pela PGFN, ao editar o Parecer PGFN nº 975/2011;
- 4) o lançamento da multa isolada, especialmente aplicada no ano-calendário de 2003, foi atingido pela decadência, em sintonia com o decidido nos acórdãos paradigmáticos nº 108-09260 e 108-09259, que se lastreram no artigo 150, § 4º, do CTN;
- 5) as punições impostas pela Fiscalização, nos termos em que foram lavradas, são decorrentes de uma infração única e inseparável;
- 6) a multa de ofício não pode ser concomitantemente exigida com a multa isolada sobre antecipações do tributo, porque a primeira absorve a última, já que não há mais estimativas devidas, ao final do ano-calendário;
- 7) as alterações provocadas pela Lei nº 11.488/2007 não estão em choque com a posição segundo a qual a multa de ofício e a multa isolada não podem ser exigidas concomitantemente;
- 8) com base no exposto, requereu-se o desprovimento ao Recurso Especial da PGFN.

Ciência da inadmissibilidade dos Embargos de Declaração no dia 25/08/2016, à e-fl. 1309.

Recurso Especial do sujeito passivo com entrada na repartição de origem no dia 09/09/2016, à e-fl. 1311. Nessa oportunidade, ofereceu os acórdãos paradigma nº 9101-001.369 e 1302-00.658. cuja ementas traduzem que a questão em debate nos presentes autos já foi solucionada, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do REsp nº 1.118.893. Segundo a recorrente, no primeiro paradigma estabeleceu-se que o julgamento posterior da ADI nº 15/DF não pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada. Já no segundo paradigma afirmou-se que, uma vez confirmada a inexistência da relação jurídico-tributária mediante declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/1988, restou obstada a possibilidade de cobrança da CSLL com base nesse diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência.

Nas razões recursais, o sujeito passivo repisou os argumentos expostos nas contrarrazões ao Recurso Especial fazendário.

A PGFN foi intimada do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial do sujeito passivo no dia 15/12/2016, à e-fl. 1419. Contrarrazões da PGFN apresentadas neste dia. Nessa oportunidade, reiterou os argumentos exibidos em seu Recurso Especial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator.

Na interposição do Recurso Especial fazendário foram observados os requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Também o sujeito passivo atendeu às disposições normativas que condicionam a admissibilidade do apelo a esta instância. Por isso, conheço do Recurso Especial por ele interposto.

De acordo com o Termo de Encerramento Parcial de Ação Fiscal, à e-fl. 22 e segs, a Fiscalização constatou que o sujeito passivo não efetuou pagamento nem declarou em DCTF a CSLL referente aos anos-calendário de 2003 a 2007. Intimado a explicar as razões da falta de pagamento, o fiscalizado respondeu que estava amparado em decisão judicial prolatada nos autos do mandado de segurança nº 90.0002070-0, datado de 29/05/1990, bem como no acórdão proferido no julgamento da ação rescisória nº 310/PE.

Relata a autoridade fiscal que a CSLL, instituída pela Lei nº 7.689/1988, sofreu alterações provenientes das Leis nº 8.034/1990, 8.212/1991, 8.981/1995 e 9.430/1996. No aludido mandado de segurança, o impetrante sustentou que as Leis nº 7.689/1988, 7.787/1989 e 7.856/1989 são inconstitucionais. Na sentença, a autoridade judicial manifestou que a CSLL só poderia ser instituída por lei complementar, o que implica reconhecimento de inconstitucionalidade formal. Adite-se que o Tribunal Regional Federal/5ª Região negou provimento à apelação e à remessa necessária, também escorado na tese da inconstitucionalidade da CSLL. Ao seu turno, o Supremo Tribunal Federal negou seguimento ao Recurso Extraordinário da União, por falta de juntada da decisão do Plenário do tribunal recorrido, no julgamento da arguição de inconstitucionalidade. Por fim, o Tribunal Regional Federal/5ª Região negou provimento à ação rescisória nº 310/PE.

Também descreve a autoridade autuante, no Termo já referido, que, em resposta à consulta formulada, a Procuradoria Regional da Fazenda Nacional concluiu que “a sentença proferida no MS 90.0002070-0 apreciou um feito cujo suporte é constituído por relações continuativas, e como tal, dita decisão atende aos pressupostos do tempo em que foi proferida, sem, entretanto, atingir a própria relação jurídica, que continua sujeita às variações de seus elementos.”

Com efeito, a sentença do mandado de segurança nº 90.0002070-0 está datada de 27/07/1990. Embora a Lei nº 8.034/1990 já estivesse em vigor (pois data de 12/04/1990), não foi apreciada pelo juiz da causa, assim como não o foram – e não haveria como ser diferente – as Leis nº 8.212/1991, 8.981/1995 e 9.430/1996, porque são posteriores à decisão judicial de primeira instância, como também o são a Lei Complementar nº 70/1991, a Emenda Constitucional de Revisão nº 1/1994¹, a Emenda Constitucional nº 10/1996² e a decisão do Supremo Tribunal Federal prolatada no julgamento da ADI nº 15/DF³.

Como o trânsito em julgado ocorreu em 03/09/1992, de acordo com e-fl. 577, a sentença estabilizada pela força da coisa transitada em julgado não levou em consideração as normas que lhe são posteriores e reguladoras de relações jurídico-tributárias, que são de trato sucessivo. Essas normas foram veiculadas por leis diversas, conforme explicações abaixo.

O sujeito passivo alega que o Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento, no julgamento do REsp nº 1.118.893, proferido sob a sistemática dos recursos repetitivos, consolidando, ao que defende:

- c) o afastamento da tese de que as superficiais alterações sofridas pela Lei nº 7.689/1988 teriam o condão de macular as relações já pacificadas pela *res judicata*; e
- d) a repulsa a qualquer efeito do julgamento da ADI nº 15/DF sobre a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada.

No tocante aos efeitos do julgamento do REsp nº 1.118.893 sobre a sentença proferida no mandado de segurança nº 90.0002070-0, adoto as razões já expostas com maestria pelo ilustre Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, no acórdão 9101-002.530, ao julgar questão semelhante (os efeitos do REsp nº 1.118.893 sobre a decisão proferida no julgamento

¹ ECR nº 1/1994: "Art. 1.º Ficam incluídos os arts. 71, 72 e 73 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a seguinte redação:

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência: III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1.º do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, passa a ser de trinta por cento, mantidas as demais normas da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988;"

² EC nº 10/1996: "Art. 2º O art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação: Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência: III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, passa a ser de trinta por cento, sujeita a alteração por lei ordinária, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988;"

³ ADI nº 15/DF: "...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 de do permissivo constitucional, que devolve ao STF o conhecimento de toda a questão de constitucionalidade da lei."

da apelação contra a sentença exarada nos autos do mandado de segurança nº 90.01.05279-7-MG):

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

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

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

A exemplo do que se ressaltou no acórdão nº 9101-002.530, cabe aduzir ao fato de que a Lei nº 7.689/1988, tanto em 1994 quanto em 1996 — anos anteriores aos anos-calendário do período entre 2003 e 2007 — foi constitucionalmente reafirmada pelas Emendas Constitucionais nº 1/1994 e 10/1996, ao recorreram à expressão “*mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988*”.

Ademais, como se adiantou em linhas precedentes, após o trânsito em julgado da sentença prolatada no mandado de segurança nº 90.0002070-0, diversas normas foram editadas antes de 2003 (primeiro ano-calendário do lançamento de ofício) para tratar da CSLL: Leis 8.541/1992 (artigos 22, 38, 39, 40, 42 e 43), 8.981/1995 (artigos 35, 37, 54, 55, 57, 58, 59, 97, 100, 105), 9.249/1995 (artigos 19 e 20), 9.430/96 (artigos 28 a 30, sendo que o artigo 28 remete aos artigos 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71 da mesma Lei), 10.637/2002 (artigos 35 a 37 e 45), afóra as Emendas Constitucionais nº 1/1994 e 10/1996. Desse rol, apenas as Leis nº 8.383/1991 e 8.541/1992 foram abarcadas pelo REsp nº 1.118.893. Vale dizer: não se pode pretender que os efeitos do REsp nº 1.118.893 sejam estendidos ao caso ora em julgamento, pois o Superior Tribunal de Justiça não examinou as alterações legislativas aqui relacionadas, que dizem respeito ao fato gerador da CSLL.

Adicionalmente, insta salientar que o Termo de Encerramento Parcial da Ação Fiscal menciona as Leis nº 8.981/1995 e 9.430/1996, que refletem a CSLL no seguinte:

a) Lei nº 8.981/1995:

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

b) Lei nº 9.430/1996:

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

Isto posto, é inevitável a percepção de que os dispositivos acima, não obstante o alicerce que emprestam ao lançamento de ofício, não são lembrados no REsp nº 1.118.893. Assim, pela perspectiva ora apontada, desacolhe-se a extensão dos efeitos do REsp nº 1.118.893 ao caso ora apreciado, sem descumprir o artigo 62, § 2º, do RICARF – Anexo II.

No passo subsequente, é preciso trazer à baila o fato de que, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 146.733, em 29/06/1992, o Pleno do Supremo Tribunal Federal reconheceu, em sede controle difuso, a constitucionalidade da Lei nº 7.689/1988 (com exceção do artigo 8º). Tal entendimento foi confirmado no julgamento do RE nº 138.284, também pelo Pleno do STF, em 01/07/1992, e no julgamento da ADI nº 15/DF, em 14/06/2007. Recorde-se que o acórdão do RE nº 138.284 transitou em julgado em 29/09/1992, sendo que, em 12/04/1995, foi publicada a Resolução do Senado Federal nº 11, de 04/04/1995, que suspendeu a execução do já referido artigo 8º da Lei nº 7.689/1988.

Em face do exposto, impõe-se suscitar a tendência de “dessubjetivação” do controle de constitucionalidade na modalidade difusa, a constituir uma mudança de paradigma, segundo revelam os seguintes exemplos, nas lembranças do Parecer PGFN nº 492/2011:

“i) entendimento, manifestado pelo STF, no julgamento da ADIN nº 4071, no sentido de que a existência de prévia decisão do seu Plenário considerando constitucional determinada norma jurídica, ainda que em sede de Recurso Extraordinário (em controle difuso, portanto), torna manifestamente improcedente ADIN posteriormente ajuizada contra essa mesma norma. Tal entendimento evidencia que a natureza e a extensão dos efeitos oriundos das decisões dadas, pelo STF, em controle concentrado e em controle difuso de constitucionalidade não diferem substancialmente; do contrário, caso as decisões proferidas pelo STF em sede de controle difuso de constitucionalidade apenas vinculassem as partes da demanda concreta, a ADIN antes referida deveria ter sido conhecida e julgada improcedente, justamente a fim de conferir eficácia vinculante erga omnes ao juízo de constitucionalidade da lei analisada;

(ii) aplicação do art. 27 da Lei nº 9.868/99 (que, tradicionalmente, servia como instrumento de manejo restrito ao âmbito do controle concentrado de constitucionalidade) às decisões proferidas pelo STF em sede de controle difuso, de forma a lhes modular os efeitos temporais por razões atinentes à “segurança jurídica ou de excepcional interesse social”, o que apenas parece fazer algum sentido caso se admita que a força dessas decisões extrapola o âmbito das demandas concretas por elas especificamente disciplinadas, estendendo-se, também, a todas as outras demandas em que se discuta a mesma questão nela debatidas;

(iii) criação do instituto da repercussão geral e a sua previsão como requisito de admissibilidade dos recursos extraordinários (ex vi do art. 102, §3º, da CF/88, incluído pela Emenda Constitucional n. 45, de 30 de dezembro de 2004), de modo a permitir que apenas aqueles recursos que tratem de questões constitucionais relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa, cheguem à apreciação da Suprema Corte;

(iv) já há manifestação monocrática, oriunda do STF, da lavra do Ministro GILMAR FERREIRA MENDES e acompanhada pelo Min. EROS GRAU, considerando cabível – e procedente - Reclamação Constitucional ajuizada em face da desobediência, por juiz singular, de decisão proferida pela Suprema Corte nos autos do HC n. 82959/SP12 (em controle difuso, portanto), sob o fundamento de que as decisões proferidas pelo STF em sede de controle difuso de constitucionalidade ostentam eficácia vinculante erga omnes, independentemente da posterior edição de Resolução pelo Senado Federal, elaborada na forma do art. 52, X da CF/88, a qual teria apenas, hodiernamente, o condão de imprimir publicidade a tais decisões. Trata-se de decisão monocrática proferida nos autos da Reclamação Constitucional nº 4.335/AC, cujo julgamento se encontra, atualmente, sobrestado em razão do pedido de vista feito pelo Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, em 19/04/2007;

(v) em outro relevante julgamento, proferido nos autos das ADIN nº 3345 e 3365, restou definido que os “motivos determinantes” subjacentes às decisões proferidas pela Suprema Corte em sede de controle difuso de constitucionalidade ostentam “efeitos vinculantes transcendentais”, de modo que sua eficácia vinculante extrapola a esfera restrita e específica das demandas individuais nas quais tais decisões são proferidas, vinculando o destino das demais que enfrentem questão jurídica semelhante.”

Perante tal panorama, mostra-se irretorquível, mormente à luz da luminosa explanação do Parecer PGFN nº 492/2011, que as decisões em controle de constitucionalidade, quando proferidas pelo órgão Plenário do STF, independentemente de posterior expedição de Resolução do Senado, assumem um caráter objetivo, porquanto desprendidas do caso concreto, uma vez que a questão submetida à jurisdição da Corte Suprema é analisada em tese, ainda que incidentalmente. Por esse ângulo, o recurso extraordinário deixa de ser uma simples via de resolução de conflitos de interesses entre as partes, de caráter subjetivo, para tornar-se um modo de defesa da ordem constitucional objetiva. Em suma, em tais circunstâncias, o julgamento do recurso extraordinário deve ser visto como uma atividade jurisdicional que transcende os interesses subjetivos.

Conforme clarifica o Parecer PGFN nº 492/2011, a imutabilidade e a eficácia vinculante da decisão transitada em julgado apenas recairão sobre os desdobramentos futuros da declaração de existência (ou inexistência) da relação jurídica de direito material de trato sucessivo, enquanto permanecerem inalterados os suportes fáticos e jurídicos existentes ao tempo de sua prolação. Uma vez alteradas as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes no momento da prolação da sentença, esta naturalmente deixará de produzir efeitos desde então. Registre-se que a alteração legislativa não é a única possibilidade de mudança no suporte jurídico existente ao tempo da prolação da decisão judicial transitada em julgado. A consolidação da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em sentido diverso da decisão judicial transitada em julgado pode representar significativa mudança no suporte jurídico sob o qual o juízo de certeza nela contido se formou, e assim fazer cessar a eficácia vinculante dela emanada.

É cediço que o advento de precedente objetivo e definitivo do STF, em controle concentrado, possui força para alterar o sistema jurídico vigente. De fato, quando o STF, no exercício sua missão institucional, reconhece a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de um determinado dispositivo legal, o que daí resulta é a resolução definitiva acerca da aptidão, ou não, da incidência desse dispositivo. Claro que isso deverá refletir-se, por consequência, nas relações jurídicas que tenham suporte no dispositivo cuja constitucionalidade fora objeto do controle concentrado. Isso porque, dada a função institucional do STF, o advento de um precedente em controle concentrado possui o condão de conferir ao dispositivo legal apreciado o atributo de uma norma definitivamente interpretada pelo órgão judicial que tem a última palavra sobre o tema. Daí que, considerando tal atributo, todas as dúvidas tornam-se solucionadas em face de um juízo de certeza sobre o assunto. Por tal viés, compreende-se que as decisões definitivas incorporam-se ao sistema jurídico vigente, acrescentando-lhe um elemento até então inexistente, que consiste no juízo de certeza acerca da constitucionalidade, ou não, de uma determinada lei, ou acerca da interpretação correta de uma determinada norma constitucional. Em outras palavras, esse juízo de certeza se prende ao próprio dispositivo legal interpretado, cuja aplicação deverá estar nele pautado.

Contudo, nos dias atuais, tanto impactam o sistema jurídico vigente as decisões do STF em controle concentrado como em controle difuso, independentemente de posterior edição de Resolução do Senado prevista no artigo 52, inciso X, da Constituição da República de 1988. Mesmo antes do advento do artigo 543-B do CPC/1973, as decisões do STF em controle difuso já exibiam a tendência “dessubjetivação”, já ostentado um caráter objetivo e geral. Portanto, o atributo da definitividade já impregnava tais decisões, independentemente de terem sido seguidas ou não de Resolução do Senado. Com essa visão, o Parecer PGFN nº 492/2011 manifesta que, por serem objetivos e definitivos, os precedentes do STF em controle difuso de constitucionalidade possuem força para alterar ou impactar o sistema jurídico, nos seguintes termos: (i) os posteriores a 3 de maio de 2007 (lembrando que 3 de maio de 2007 corresponde à data de alteração regimental do STF, decorrente da aprovação da Lei nº 11.488/2006), seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, contanto que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC; (ii) os anteriores a 3 de maio de 2007, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário e confirmados em julgamentos posteriores do STF.

Diante disso, constata-se que, com o trânsito em julgado do acórdão proferido no julgamento do RE nº 138.284, em 29/09/1992, estabeleceu-se um precedente que se constituiu num parâmetro objetivo de constitucionalidade, confirmando o pronunciamento anteriormente exarado, quando do julgamento do RE nº 146.733, embora o trânsito em julgado deste último tenha ocorrido em 13/04/1993.

Convém ter em mente que a autuação fiscal alcançou fatos geradores de CSLL entre 2003 e 2007. Por conseguinte, antes desse interregno já havia sido emitido pelo STF um precedente objetivo e definitivo que se consolidou em 03/09/1992. Como visto, não pode prevalecer o argumento de relativização da coisa julgada, já que não se retrocedeu para alcançar fatos passados antes da circunstância jurídica nova, isto é, antes do precedente objetivo e definitivo decorrente do julgamento do RE nº 138.284. Nessa linha, a decisão do STF, no julgamento da ADI nº 15/DF, apenas reafirmou o entendimento da Corte manifestado em sede de controle difuso de constitucionalidade, como se pode constatar nos acórdãos referidos em sua ementa.

Conclui-se, pois, que a sentença transitada em julgado, proferida nos autos do mandado de segurança nº 90.0002070-0, não possuía eficácia sobre os fatos geradores de CSLL relatados na autuação fiscal, motivo por que deve ser mantido o lançamento de ofício.

Repele-se, ainda na oportunidade, a alegação do sujeito passivo de que, em consonância com o Parecer PGFN nº 492/2011, a declaração de constitucionalidade da Lei nº 7.689/1988, prolatada pelo Supremo Tribunal Federal nos autos da ADI nº 15/DF, somente legitimaria a cobrança de tributo decorrente da prática de fatos geradores ocorridos a partir de 26 de maio de 2011, data de publicação do citado Parecer. No mesmo roldão, repudia-se o mesmo argumento do sujeito passivo com o suposto supedâneo do Parecer PGFN nº 975/2011.

O Parecer PGFN 492/2011 é claro ao expressar que a Fiscalização deve promover o lançamento de ofício para tributar, com exclusividade, os fatos que lhe forem posteriores, apenas nos casos em que a inércia da Administração Tributária ultrapassar a data de sua publicação. Não é o que ocorreu, em concreto, porquanto o contribuinte foi intimado do lançamento de ofício em 07/10/2008. Nesse cenário, a inércia a que se refere o Parecer não está caracterizada, em concreto.

Presentes os argumentos acima colacionados, opino no sentido de dar provimento ao Recurso Especial fazendário e negar provimento ao apelo especial do sujeito passivo, no tocante ao tema examinado.

No ponto seguinte, a multa isolada.

O pagamento do imposto por estimativa, instituído pela Lei nº 9.430/1996, é uma alternativa à apuração trimestral, prevista na mesma lei. Feita a opção pelo recolhimento do imposto por estimativa, o Estado aguarda a entrada desses recursos. O contribuinte, por outro lado, pode ser autuado com a imposição de uma multa isolada, caso deixe de efetuar o recolhimento das estimativa sem o amparo de balanço de suspensão ou redução previsto no artigo 35 da Lei nº 8.981/1995. Entretanto, para o julgamento da questão aqui articulada, mostra-se indispensável retornar à redação original da Lei nº 9.430/1996 para confronto com o texto atual, daí entrecortando com a jurisprudência antiga até a exegese que ressei da disposição normativa hoje em vigor.

Repare-se a redação original do inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, *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:

[...]

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; "

Uma posição majoritária defendia que tal disposição prescritiva era compatível com a interpretação de que, sendo o recolhimento por estimativas antecipação do tributo apurado na declaração de ajustes, não poderia ser aplicada a multa isolada em questão depois de encerrado o período-base de apuração, porque, desde então, já teria ocorrido o fato gerador do IRPJ, sendo conhecido o tributo definitivo a ser recolhido.

Para essa corrente, o disposto no inciso IV, § 1º, do artigo 44, da Lei 9.430/1996 tinha como propósito obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social devidos ao final do ano-calendário, a denotar o inerente dever de antecipar o cumprimento de uma obrigação futura. De acordo com essa linha, a partir do encerramento do ano-calendário, desaparecia o dever de efetuar a antecipação e, com isso, a penalidade perdia sua razão de ser, pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado.

A posição então dominante consagrou-se neste Conselho, nos termos da Súmula CARF nº 105:

"A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício."

A posição doutrinária e jurisprudencial então prevalecente desprezava que o inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 estabelecia, em sua redação original, que a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência do recolhimento de estimativas também deveria ser aplicada, ainda que a pessoa jurídica viesse a apurar prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL. Isso, por si só, já revelava que a multa isolada em apreço poderia ser aplicada mesmo depois de levantado o balanço de encerramento do ano-calendário, pois sua incidência não dependia do resultado fiscal apurado nesse mesmo balanço.

Acontece que, em 2007, foi editada a Lei nº 11.488 (MP nº 351/2007), que alterou o texto do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, que passou a ter a seguinte redação:

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

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

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

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

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

Já em primeiro plano se verifica que a multa isolada, antes incidente sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição estimada, conforme a prescrição original do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a incidir sobre o **valor** do pagamento mensal que, na forma do artigo 2º da mesma lei, deixar de ser efetuado, caso a falta de pagamento não esteja justificada em balanços de suspensão ou redução, estabelecidos pelo artigo 35 da Lei nº 8.981/95. Tal entendimento está alinhado ao pensamento do Conselheiro Alberto Pinto Silva Júnior, conforme acórdão nº 1302-001.8263, sessão de 06/04/2016, assim anunciado:

“Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art 35 da Lei nº 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime .”

A alteração legislativa decorreu do claro propósito de contornar a jurisprudência dominante, ao trazer ao mundo jurídico que a multa isolada não mais incidirá sobre um tributo antecipado, como o próprio *caput* do artigo 44 sugeria, em sua redação original, ao prescrever que, *“nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”*. Com a Lei nº 11.488/2007, a multa isolada é aplicada sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento integral da estimativa que compõe o esperado fluxo de caixa da União, embora não mais incidente sobre a totalidade ou diferença da antecipação de tributo não recolhida, mas incidente sobre o **valor** do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao final do ano-calendário, caso lhe falte o devido suporte em balanço de suspensão ou redução

A nova disposição do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não deixa dúvida a respeito de duas multas distintas: a primeira, no inciso I, de 75%, sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição (multa de ofício), aplicável nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração *inexata*; a segunda, no inciso II, de 50% (multa isolada), calculada sobre o valor do pagamento de estimativa que deixar de ser efetuado, devida sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento da totalidade da estimativa apurada na forma do artigo 2º, sem o apoio de balanço de suspensão ou redução.

A ressalva constante da redação atual do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, no sentido de que a multa é exigida **isoladamente** do tributo devido ao final do ano-calendário, já traduz, por outro lado, que a multa do inciso I sempre é exigida em conjunto com o tributo devido. Tanto é assim que a multa do inciso I não é aplicada em caso de apuração, no balanço do encerramento do ano-calendário, de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao passo que a multa do inciso II independe da apuração de lucro ou prejuízo fiscal, ou de base de cálculo positiva ou negativa de CSLL. Esta última deve ser exigida se o contribuinte deixar de efetuar o pagamento integral da estimativa sem a cobertura de um balanço de suspensão ou redução, ainda que, ao final do ano-calendário, seja apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

Pode-se ver que os fatos geradores dessas multas são distintos: para o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, falta de pagamento ou recolhimento do tributo apurado em declaração de ajuste, falta de declaração e declaração *inexata*; para o inciso II, falta de pagamento, ou pagamento insuficiente, das estimativas apuradas, desprovida de lastro em balanço de suspensão ou redução.

Portanto, são infrações distintas, com graduações distintas e decorrentes de fatos geradores distintos. Não há, por conseguinte, *bis in idem*.

Se o contribuinte opta pela apuração anual, o que implica submissão às normas determinantes do recolhimento por estimativa, não poderá alegar que, sem o amparo de balanço de suspensão ou redução, não estará sujeito à multa isolada após o encerramento do ano-calendário, tendo em conta que dessa proposição resultaria inegável desestímulo à realização de recolhimentos mensais apurados sobre bases de cálculo estimadas ou mesmo sobre bases de cálculo efetivas apuradas trimestralmente, colocando em risco o fluxo de caixa da União, que é dependente tanto da efetivação da antecipação de tributos como da efetivação de recolhimentos definitivos de tributos federais.

Complemente-se o exposto com a orientação extraída do acórdão nº 9101-002.438 da CSRF, 1ª Turma, relatora Conselheira Adriana Gomes Rego, sessão de 20/09/2016, no sentido de que, *“sob essa ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, § 2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.”*

A tese de que a infração que motiva a multa isolada é absorvida, por consunção, pela infração que dá causa à multa de ofício, não pode prosperar, por sua própria fraqueza. Consoante o magistério de Luiz Regis Prado⁴, na consunção, *“determinado crime (norma consumida) é fase de realização de outro (norma consuntiva) ou em uma forma regular de transição para o último – delito progressivo”*. Destaquem-se, pois, as infrações do *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que dizem respeito à lide, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, para a devida análise:

- a) no inciso I, falta de pagamento do tributo, falta de recolhimento do tributo, falta de declaração ou apresentação de declaração inexata;
- b) no inciso II, alínea “b”, deixar de efetuar o pagamento de estimativas.

De modo algum é possível asselar que deixar de efetuar o pagamento de estimativa constitui fase de realização da falta de pagamento de tributo apurado na declaração de ajuste. Em outras palavras, não se pode dizer que, aquele não pagou o tributo apurado na declaração de ajuste, anteriormente deixou de efetuar o pagamento de estimativas.

Em outro sentido, deixar de efetuar o pagamento de estimativas também não constitui regular transição para a falta de pagamento do tributo apurado na declaração de ajuste. Deixar de efetuar o pagamento de estimativa não é uma etapa antecedente necessária pela qual o agente antes atravessa para deixar de realizar o pagamento do tributo apurado na declaração.

De igual modo, é impossível afirmar que deixar de efetuar o pagamento de estimativas é fase de realização da entrega de declaração inexata ou da omissão da entrega da declaração de ajuste, tanto quanto é impossível sustentar que deixar de efetuar o pagamento de estimativas é uma forma regular de transição para a apresentação de declaração inexata ou para a omissão de declaração de ajuste.

⁴ Curso de direito penal brasileiro, volume I - parte geral, arts. 1º a 1º a 120, 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 190.

Inequivocamente, não há interligação por necessidade entre quaisquer das modalidades de infração do inciso I do *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação atual, e a infração do inciso II, alínea “b”, do mesmo artigo. A pessoa jurídica pode ser omissa em relação à entrega de declaração de ajuste, ou pode ter apresentado declaração de ajuste inexata, e ter efetuado corretamente os pagamentos de estimativas.

Também não há necessidade entre deixar de pagar o tributo apurado na declaração de ajuste e deixar de pagar a estimativa, ou seja, uma pessoa jurídica pode ser omissa em relação ao pagamento do tributo apurado na declaração de ajuste sem ter deixado de efetuar os pagamentos devidos de estimativa.

À vista do exposto, repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo. Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

Contudo, as multas isoladas foram aplicadas sobre fatos ocorridos nos períodos de apuração pertencentes ao lapso temporal entre 2003 e 2007. Tendo em conta tal intervalo, é indispensável destacar, em consonância com a jurisprudência deste órgão julgador, a aplicação da Súmula CARF nº 105 para os fatos geradores compreendidos entre os anos-calendário de 2003 a 2006, os quais são anteriores à entrada em vigor da Lei nº 11.488/2007. Nessa ordem de ideias, não se pode conhecer do Recurso Especial da PGFN, no que importa à exigência da multa isolada relativamente ao interregno entre 2003 e 2006, nos termos do artigo 67, § 2º, do RICARF-Anexo II, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009. Na parte conhecida, deve-se dar provimento, em face dos efeitos da Lei nº 11.488/2007 a partir do ano-calendário de 2007.

Conclusão: conheço parcialmente do Recurso Especial da PGFN para, no mérito, dar-lhe provimento; conheço do Recurso Especial do sujeito passivo para, no mérito, negar-lhe provimento, restando prejudicadas as alegações referentes à decadência.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa.