



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

Processo nº 10670.721649/2012-71
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1101-001.057 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2014
Matéria Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
Recorrente 1a Turma da DRJ/JFA
Interessado LIGAS DE ALUMINIO S.A LIASA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

LIMITES DA COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 7.689, DE 1988. APTIDÃO DA LEI Nº 8.212, DE 1991, PARA A EXIGÊNCIA DA CSLL. O trânsito em julgado da decisão que tiver desobrigado a contribuinte do pagamento da CSLL, por considerar inconstitucional a Lei nº 7.689, de 1988, não impede que a exação seja exigível com base em norma legal superveniente que tenha alterado substancialmente os aspectos da hipótese de incidência. A Lei nº 8.212, de 1991, constitui fundamento legal apto para exigir a CSLL de contribuintes que se acham desobrigados, por decisão judicial definitiva, de cumprir a Lei nº 7.689, de 1988. INEXISTÊNCIA DE INÉRCIA DO FISCO. Lançamento anterior ao Parecer PGFN/CRJ nº 492, de 30/03/2011, comprova atuação do fisco.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. O não-recolhimento de estimativas sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada, ainda que encerrado o ano-calendário. CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO. COMPATIBILIDADE. É compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário, por caracterizarem penalidades distintas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: 1) Por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso de ofício relativamente à exigência principal, divergindo o Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, que deu provimento parcial ao recurso de ofício, e a Conselheira Cristiane Silva Costa, que negou provimento ao recurso de ofício; e 2) por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso de ofício relativamente à multa isolada, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

MÔNICA SIONARA SCHPALLIR CALIJURI - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Mônica Sionara Schpallir Calijuri, Joselaine Boeira Zatorre e Cristiane Silva Costa.

Relatório

1ª Turma da DRJ/JFA, recorre de ofício de decisão proferida por ela que, por unanimidade de votos, julgou PROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento lavrado em 16/10/2012 em face da contribuinte LIGAS DE ALUMÍNIO S.A. LIASA e cientificado em 19/10/2012 (AR fl.383), exonerando crédito tributário no valor total de R\$ 17.591.510,35.

Trata-se de Auto de Infração para exigir a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, relativa aos anos-calendário 2007 e 2008, no valor de R\$ 6.385.520,25 cumulada com multa de ofício proporcional, no percentual de 75%, e multa exigida isoladamente, no percentual de 50%, sobre a falta de pagamento da CSLL devida por estimativa, no valor de R\$ 3.911.266,68, e juros de mora pertinentes calculados até 10/2012.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

AÇÃO JUDICIAL.

O sujeito passivo, LIGAS DE ALUMÍNIO S.A – LIASA CNPJ 17.221.771/0001-01 pleiteou por meio do Mandado de Segurança nº 89.00.008110 a inconstitucionalidade da Lei 7.689, de 1989, tendo sido seu pedido julgado parcialmente procedente, na primeira instância. As partes apelaram contra decisão dando origem à Apelação em Mandado de Segurança de nº 90.01.052797MG.

O Tribunal Regional Federal da 1ª Região julgou procedente a apelação do sujeito passivo e negou provimento à apelação da União, reconhecendo a inexistência da relação jurídica que embasava a cobrança da CSLL, por meio da Lei nº 7.689, de 1989. O trânsito em julgado da referida ação ocorreu em 03/11/1992.”

A contribuinte deixou de recolher a CSLL de 2007 e 2008 por entender indevido o recolhimento em face de existência de decisão transitada em julgado em 1992.

“A Fiscalização, citando os Pareceres PGFN/CRJ/Nº 1.277, de 17 de novembro de 1994, e PGFN/CRJ nº 492, de 2011, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e com base na Lei nº 8.212, de 1991, procedeu ao lançamento de ofício da CSLL.

INFRAÇÕES APURADAS:

-Falta de pagamento da CSLL – Apuração Anual – ano-calendário 2007 e 2008.

O sujeito passivo não declarou à RFB e não pagou a CSLL anual referente aos anos-calendário 2007 e 2008. As bases de cálculo da CSLL foram extraídas dos demonstrativos de apuração do IRPJ apresentados pelo fiscalizado e a apuração está discriminada nas planilhas anexas ao TVF.

-Falta de pagamento da CSLL devida por estimativa.

A apuração da CSLL acompanha as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ. O IRPJ devido por estimativa foi apurado da seguinte forma, conforme DIPJs e demonstrativos de apuração apresentados pelo fiscalizado:

-Apuração com base em balanços/balancetes de suspensão/redução: Períodos de apuração jan/2007 a ago/2008 e dez/2008;

-Apuração com base na receita bruta e acréscimos: Períodos de apuração set/2008 a nov/2008.

Foi aplicada multa de ofício de 50% sobre os valores devidos por estimativas e não pagos referentes aos períodos de apuração jul/2007 e set/2007 a nov/2008.

Da Impugnação.

Tendo sido dada ciência do lançamento em 16/10/2012, o contribuinte apresentou impugnação de fls. 387/529, na qual alega, em síntese, o seguinte:

-O Impugnante, citando doutrina e jurisprudência, defende que os efeitos da decisão passada em julgado em seu favor não se sujeitam à limitação temporal. Qualquer entendimento em contrário representa desconsideração ao instituto da coisa julgada;

-da aplicação do Resp 1.118.893, submetido ao rito do art. 543-C do CPC, em razão da vinculação decorrente do art. 63^A do Regimento Interno do CARF. Se o CARF, ao qual esta demanda será submetida, deverá reproduzir as mesmas conclusões tomadas pelo STJ por ocasião de julgamentos submetidos ao rito do artigo 543-C do CPC, é clarividente que a adoção de posição distinta, por parte da delegacia de julgamento, será totalmente contraproducente e, por corolário, ineficiente;

-do equívoco conceitual do Parecer PGFN nº 492/2011. Sua impertinência no tocante a posterior declaração de constitucionalidade de norma previamente afastada pelo judiciário;

-da ilegalidade do lançamento baseado em novo critério jurídico trazido pelo Parecer PFGN nº 492/2011. Não é lícito ao Fisco efetivar o lançamento, ou tampouco a Delegacia de Julgamento confirmá-lo, com supedâneo em critério jurídico novo, implementado após a ocorrência dos respectivos fatos geradores;

-da ilegitimidade da cobrança de multa isolada. O impugnante discorda da aplicação concomitante da multa proporcional (75%) e da exigida isoladamente (50%), pois as referidas penalidade se confundem. Sustenta que a nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, na qual a multa de ofício (75%) está prevista no seu inciso I, e a multa isolada (50%) está contida no inciso II, "b", então, não haveria que se falar em duas penalidades distintas."

A Turma julgadora acolheu estes argumentos aduzindo que:

- A contribuinte impetrou Mandado de Segurança n. 89.00.00811-0, objetivando eximir-se do recolhimento da CSLL, alegando inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88. A ação transitou em julgado a seu favor em 03/11/1992.
- A fiscalização adotou os fundamentos do Parecer PGFN/CRJ/N. 492 de 30/03/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda em 24/05/2011 para efetuar o lançamento, conforme a síntese do entendimento fazendário.
- É cediço que desde a decisão do Pleno do Supremo Tribunal Federal, em 1992, sobre o Recurso Extraordinário n. 138.284-8-CE, a jurisprudência reconhece a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, exceto no que tange ao ano base de 1988, em virtude da declaração da inconstitucionalidade do art.

8º. Somente este dispositivo teve sua execução suspensa pelo Senado Federal, por meio da Resolução n. 11/95.

- O Parecer PGFN/CRJ/ N. 492, de 30/03/2011 foi aprovado pelo Ministro da Fazenda em 24/05/2011 (DOU de 26/05/2011) e é de observação obrigatória no âmbito do próprio Ministério (arts. 13 e 42 da Lei Complementar n. 73/93):

Aprovo o PARECER PGFN/CRJ/Nº 492/2011, 30 de março de 2011, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que concluiu que:

i) quando sobrevier precedente objetivo e definitivo do STF em sentido favorável ao Fisco, este pode voltar a cobrar o tributo, tido por inconstitucional em anterior decisão tributária transitada em julgado, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido; ii) quando sobrevier precedente objetivo e definitivo do STF em sentido favorável ao contribuinte-autor, este pode deixar de recolher o tributo, tido por constitucional em anterior decisão tributária transitada em julgado, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido.[...]

(...)

74. É 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 conseqüentes 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.

Consta na decisão *a quo* que existe a decisão plenária do STF anterior a 03/05/2007 (RE 138.284-8-CE) confirmada em julgados posteriores da Suprema Corte, o que faz cessar a eficácia da coisa julgada tributária, de acordo com o Parecer PGFN/CRJH/N. 492/2011, entretanto, a fiscalização não procedeu ao lançamento de ofício antes da publicação do citado Parecer e por força vinculante, já citada, não seria cabível para os anos-calendário de 2007 e 2008 a cobrança da CSLL, vez que a exigência foi feita somente em 16/12/2012.

Cancelou-se integralmente o lançamento.

A multa isolada de 50% sobre a falta de recolhimentos por estimativa recebeu o mesmo entendimento, pela relação de causa e efeito.

Da decisão coube recurso de ofício.

A PGFN apresentou razões ao recurso de ofício em 30 de abril de 2013 (fls. 546 a 576).

É o relatório.

Voto

Conselheira MÔNICA SIONARA SCHPALLIR CALIJURI

Trata-se de recurso de ofício de decisão proferida pela 1ª Turma da DRJ/JFA em sessão de 20/12/2012 que exonerou o crédito tributário para exigência de CSLL anos-calendário 2007 e 2008.

A contribuinte pleiteou por meio de Mandado de Segurança n. 89.00.00811-0 a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/89. O pedido foi julgado parcialmente procedente e as partes apelaram contra decisão dando origem à Apelação em Mandado de Segurança n. 90.01.05279-7 – MG. O TRF da 1ª Região julgou procedente a apelação do sujeito passivo e negou provimento ao apelo da União, reconhecendo a inexistência da relação jurídica que embasava a cobrança da CSLL, por meio da Lei nº 7.689/1989. A decisão transitou em julgado em 03/11/1992.

A PGFN interpôs Ação Rescisória n. 94.01.12788-3 no TRF da 1ª Região, relativamente ao processo originário 90.01.05279-7 para que fosse desconstituída a decisão em tela e rejugamento da ação para declarar válidos os artigos 1º a 3º da Lei nº 7.789/88. Houve interposição de Agravo Regimental em Matéria Rescisória que foi rejeitado pela Segunda Seção do TRF 1ª Região. Certidão e Acórdão expedidos em 07/03/1995. A Decisão proferida em 25/10/1995 pelo presidente do TRF da 1ª Região, negou provimento ao Recurso Especial interposto pelo reclamante, relativo à ação rescisória. O recurso especial n. 115.075-DF foi provido visto que não feita a citação de todos os litisconsortes que integram a relação processual. Acórdão publicado em 23/05/2005, com retorno dos autos origem, e ação rescisória extinta sem julgamento do mérito.

Em 26/03/2012 (AR fl.75) a contribuinte foi cientificada do Termo de Início de Ação Fiscal datado de 21/03/2012 e em 11/04/2012 apresentou documentação, entre elas, informação de estar desobrigada do recolhimento da CSLL por decisão judicial transitada em julgado.

A fiscalização efetuou o lançamento da CSLL dos anos-calendário de 2007 e 2008 com base em legislação superveniente, a saber: Lei nº 7.689/88, art. 2º com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90; Lei nº 8.981/95, art. 57, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95; Lei nº 9.249/95, art. 2º; Lei nº 9.316/96, art. 1º e com base nos Pareceres PGFN/CRJN/ nº 1.277 de 17/11/1994 e PGFN/CRJ nº 492 de 2011.

Cabe ressaltar que consta no TVF que a contribuinte já foi autuada em 2009 em situação semelhante no proc. nº 13609.000300/2009-38, por falta de pagamento da CSLL referente aos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006. A 1ª Turma da DRJ/BHE julgou o lançamento procedente (Acórdão 02-22.229) sessão de 12 de maio de 2009, cuja ementa, transcreve-se a seguir parcialmente:

Coisa Julgada.

A declaração da inconstitucionalidade da Lei 7.689/88 e a exclusão de sua eficácia, em caráter permanente e definitivo, só podiam ser obtidas mediante ação direta de

inconstitucionalidade. Na via incidental, o reconhecimento da inconstitucionalidade constitui pressuposto da decisão e apenas afasta a aplicação da lei ao caso concreto, mas ela continua a vigorar.

No caso, por incidir sobre uma relação continuativa, de trato sucessivo, a coisa julgada opera efeitos sob o influxo da cláusula rebus sic standibus, o que significa dizer que a permanência de seus efeitos fica subordinada à permanência do fato jurígeno e da correspondente norma que o tipifica.

Assim, alterado o fato ou alterada a norma que o suporta, a relação jurídica primitiva simetricamente se modifica, cessando ipso facto os efeitos da coisa julgada.

As razões de decidir e as questões julgadas incidentemente no processo não integram a coisa julgada.

Lei Superveniente.

A Lei nº 8.212/91 por si só legitima a exigência de contribuição social sobre o lucro.

A contribuinte recorreu ao CARF. Em sessão de 12/02/2011 foi exarado o Acórdão nº 1102000.665 (proc. nº 13609.000300/2009-38), favorável à contribuinte, dando provimento ao recurso voluntário. A ementa transcreve-se a seguir:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Ano -calendário: 2004, 2005, 2006

Ementa LIMITES DA COISA JULGADA Contribuintes que tenham a seu favor decisão judicial transitada em julgado (sem possibilidade de recurso) declarando inconstitucionalidade formal e material, não podem ser cobrados em razão de o Supremo Tribunal Federal ter, posteriormente, se manifestado em sentido oposto à decisão. Decisão unânime, da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (AgRg no REsp 1176454/MG, Rel. MIN. MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/04/2011, DJe 28/04/2011)

Houve interposição de recurso especial, ainda pendente de análise.

Na situação em pauta, a decisão da DRJ favorável à impugnação da contribuinte, com a conseqüente desoneração do crédito tributário foi fundamentada na decisão do RE nº 138.284/CE de 1992 e na interpretação do Parecer PGFN/CRJ/ nº 492/2011:

“Na espécie, há decisão plenária do STF anterior a 03/05/2007 (RE 1382848-CE) ,confirmada em julgados posteriores da Suprema Corte, o que faz cessar a eficácia da coisa julgada tributária, segundo o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011. Todavia, a fiscalização permaneceu inerte para os anos-calendário em análise, pois não procedeu ao lançamento de ofício antes da publicação do indigitado Parecer.

Por conseguinte, dada a força vinculante do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, não é cabível, para os períodos sob exame (anos-calendário 2007 e 2008), a cobrança da CSLL antes tida por inconstitucional pela coisa julgada, uma vez que a

exigência foi feita somente em 16/10/2012, ou seja, após a publicação do citado Parecer."

Em que pese a decisão anteriormente proferida no acórdão do CARF supra citado, peço vênia para discordar da decisão da DRJ, especialmente face aos argumentos apresentados nas razões ao recurso de ofício apresentadas pela PGFN.

Preliminarmente cabe analisar a observância do Recurso Especial Repetitivo n. 1.118.893 – MG sob o regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, dado que o Regimento Interno do CARF assim dispõe:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543- B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

As circunstâncias fáticas enfrentadas pelo Superior Tribunal de Justiça são evidenciadas no voto condutor do acórdão que decidiu o REsp nº 1.118.893-MG, a seguir reproduzido:

*Narram os autos que transitou em julgado, em 8/9/92 (fl. 48e), sentença proferida, em **ação de rito ordinário**, pelo Juízo Federal da 7ª Vara da Seção Judiciária do Estado de Minas Gerais, que declarou a inexistência de relação jurídica que obrigasse a parte recorrente a recolher a Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL, destinada ao financiamento da seguridade social, instituída pela Lei 7.689/88, reputada inconstitucional.*

*Diante do ajuizamento de execução fiscal **buscando a cobrança de valores correspondentes à CSLL referentes ao ano base de 1991, com vencimento em 30/4/92**, ofereceu a parte recorrente os presentes embargos à execução, sob o argumento de ofensa à coisa julgada. No entanto, seu pedido foi julgado improcedente nas instâncias ordinárias. Daí a interposição do presente recurso especial.*

Discute-se, em essência, a possibilidade de cobrança da CSLL do contribuinte que tem a ser favor decisão judicial transitada em julgado declarando, incidentalmente, a inconstitucionalidade da exação da forma como concebida pela Lei 7.689/88.

[...]

*A Fazenda Nacional, por sua vez, exige tal pagamento. **Fundamenta seu pedido nas Leis 7.856/89, 8.034/90, 8.212/91 e 8.383/93 e Lei Complementar 70/91, supervenientes à Lei 7.689/88, que teriam alterado de forma substancial a disciplina da CSLL e, assim, limitado o alcance da coisa julgada material.***

É oportuno registrar que 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. A ementa foi assim concebida:

I. ADin: legitimidade ativa: "entidade de classe de âmbito nacional" (art. 103, IX, CF); compreensão da "associação de associações" de classe. Ao julgar, a ADin 3153-Agr, 12.08.04, Pertence, Inf STF 356, o plenário do Supremo

Tribunal abandonou o entendimento que excluía as entidade de classe de segundo grau – as chamadas "associações de associações" – do rol dos legitimados à ação direta.

II. – ADIn: pertinência temática. Presença da relação de pertinência temática, pois o pagamento da contribuição criada pela norma impugnada incide sobre as empresas cujos interesses, a teor do seu ato constitutivo, a requerente se destina a defender.

III. – ADIn: não conhecimento quanto ao parâmetro do art. 150, § 1º, da Constituição, ante a alteração superveniente do dispositivo ditada pela EC 42/03.

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. (ADI 15/DF, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, DJ 31/8/07)

Ocorre que, em favor da parte recorrente, conforme vimos, há sentença transitada em julgado que, ao reconhecer a inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, declarou haver inexistência de relação jurídico-tributária que lhe obrigasse ao pagamento da CSLL.

*A decisão transitada em julgado, oriunda de ação declaratória, foi proferida, em última análise, conforme narram os autos (fl. 39e), com base no julgamento proferido pelo Plenário do Tribunal Regional Federal da 1ª Região nos autos da AMS 89.01.13614-7/MG, Rel. Juiz TOURINHO NETO, que **declarou a inconstitucionalidade tanto formal quanto material desse diploma legal**. A ementa foi assim publicada:*

CONSTITUCIONAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAIS. LEI Nº 7.689, DE 15.12.88. INCONSTITUCIONALIDADE.

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

2 – As 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 (arts. 1º e 2º), que já é próprio do

imposto de renda (arts. 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 tributária 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 de ter infringido os arts. 146, inc. III; 154, inc. I; 165, § 5º, inc. III; e 195, §§ 4º e 5º, da Constituição Federal de 1988.

7 – Incidente de inconstitucionalidade procedente. (DJ 2/12/91)

Diversos acórdãos, que foram proferidos com fundamento nesse precedente, transitaram em julgado. Logo, muitos contribuintes encontram-se albergados pela coisa julgada, em vários tipos de ações. Não obstante, a Fazenda Nacional insiste na cobrança da exação. Daí a multiplicidade de recursos especiais a respeito dessa questão de direito.

[...]

Em se tratando de matéria tributária, a extensão da coisa julgada deve ser interpretada com observância da existência de uma relação continuada e do enunciado da Súmula 239/STF, verbis: "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores".

Tal verbete foi editado em 1963. Dos precedentes que lhe deram origem, cabe transcrever o voto vencedor proferido pelo saudoso Ministro CASTRO NUNES nos autos dos Embargos no Agravo de Petição 11.227, o qual esclareceu como deveria ser solucionada a controvérsia a respeito da coisa julgada em matéria tributária, a saber:

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 citados.

Do mesmo modo, para exemplificar com outra hipótese que não precludirá nova controvérsia: a prescrição do imposto referente a um dado exercício, que estará prescrito, e assim terá sido julgado, sem que, todavia, a administração fiscal fique impedida de lançar o mesmo em períodos subsequentes, que não estarão prescritos nem terão sido objeto do litígio anterior.

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 houveram 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 pelos meios próprios, mas enquanto subsistir será um obstáculo à cobrança, que, admitida sob a razão

especiona de que a soma exigida é diversa, importaria praticamente em suprimir a garantia jurisdicional do contribuinte que teria tido, ganhando à demanda a que o arrastara o Fisco, uma verdadeira vitória de Pirro.

[...]

Consoante se verifica, 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.

[...]

No caso, em se tratando, ainda, de ação declaratória, impõe-se a transcrição do ensinamento do Prof. Celso Agrícola Barbi (Ação Declaratória Principal e Incidente. Rio de Janeiro: Forense, 1976, pp. 17/18), que, após discorrer a respeito das ações existentes, consignou, com a agudez de sempre, sobre a certeza que se busca nesse tipo de ação:

Chega-se, assim, à conclusão de que a sentença declaratória é aquela que apenas dá a certeza oficial sobre a relação deduzida em juízo; nenhum outro efeito específico tem ela, salvo o de acabar com a incerteza, declarando a existência ou a inexistência de uma relação jurídica e, excepcionalmente, de um fato. E a ação declaratória é a que visa à obtenção dessa espécie de sentença.

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, sobretudo, a res judicata, com imensurável repercussão negativa no seio social.

[...]

No caso específico da CSLL, alega-se, ainda, que, não obstante a existência de decisão judicial transitada em julgado reconhecendo a inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, há diplomas supervenientes legitimando sua exigibilidade, a saber: Leis 7.856/89, 8.034/90, 8.212/91 e Lei 8.383/91, além da Lei Complementar 70/91.

Ocorre que referida tese já foi conduzida à apreciação deste Tribunal nos autos do REsp 731.250/PE (Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ 30/4/07), apontado como paradigma no presente recurso especial, oportunidade em que se decidiu que as alterações veiculadas por tais diplomas não revogaram a disciplina da referida contribuição, que continuou a ser cobrada em sua forma primitiva. Transcrevo a ementa do acórdão:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – ALCANCE DA SÚMULA 239/STF– COISA JULGADA: VIOLAÇÃO – ART. 471, I DO CPC NÃO CONTRARIADO.

1. A Súmula 239/STF, segundo a qual "decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício, não faz coisa julgada em relação aos posteriores", aplica-se tão-somente no plano do direito tributário formal porque são independentes os lançamentos em cada exercício financeiro.

Não se aplica, entretanto, se a decisão tratou da relação de direito material, declarando a inexistência de relação jurídico-tributária.

2. A coisa julgada afastando a cobrança do tributo produz efeitos até que sobrevenha legislação a estabelecer nova relação jurídico-tributária.

3. Hipótese dos autos em que a decisão transitada em julgado afastou a cobrança da contribuição social das Leis 7.689/88 e 7.787/89 por inconstitucionalidade (ofensa aos arts. 146, III, 154, I, 165, § 5º, III, 195, §§ 4º e 6º, todos da CF/88).

4. 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 cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material.

5. Violação ao art. 471, I do CPC que se afasta.

6. Recurso especial improvido.

[...]

O acórdão do Tribunal de origem, ora recorrido, proferido em apelação nos embargos à execução fiscal, concluiu pela exigência da Contribuição Social sobre o Lucro –CSLL com base, ainda, na Lei 8.212/91, que dispõe:

Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22, são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:

I - 2% (dois por cento) sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, com a redação dada pelo art. 22, do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, e alterações posteriores;

II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990.

§ 1º No caso das instituições citadas no § 1º do art. 22 desta Lei, a alíquota da contribuição prevista no inciso II é de 15% (quinze por cento).

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica às pessoas de que trata o art. 25.

Segundo o acórdão recorrido, o inciso II do art. 23 da Lei 8.212/91 teria estabelecido nova disciplina para a CSLL. **Ocorre que referido preceito, ao prever a alíquota aplicável, refere-se ao art. 2º da Lei 8.034/90, que cuida dos ajustes da sua base de cálculo, o qual, por sua vez, foi concebido com fundamento na Lei 7.689/88, consoante se verifica no trecho do voto da eminente Ministra ELIANA CALMON, acima transcrito.**

Logo, o preceito em referência não destoia do sentido e do alcance dos demais diplomas legais supervenientes que tratam da CSLL. Quer dizer, ao cuidar da alíquota aplicável, não alterou, em substância, a regra padrão de incidência da contribuição. Daí a sua inaptidão para comprometer a coisa julgada.

Com efeito, a relação de direito material albergada pela decisão judicial transitada em julgado teve origem com a contestada Lei 7.689/88, declarada inconstitucional incidentalmente (RE 146.733), que instituiu a CSLL.

Diante do fato de que **o diploma legal em tela não foi revogado, mas tão somente alteradas, ao longo dos anos, alíquota e base de cálculo da CSLL, principalmente no tocante ao indexador monetário, permanecendo incólume a regra padrão de incidência, não há como deixar de reconhecer a ofensa à coisa julgada e, em**

consequência, aos arts. 467 e 471, caput, do CPC, pelo acórdão que permite a cobrança da referida contribuição.

Se o preceito de lei declarado inconstitucional por decisão judicial transitada em julgado, que instituiu o tributo, trazendo a regra-matriz de incidência, continua em vigor e a ele fazem referência os diplomas legais supervenientes que o disciplinam, não há como permitir, por esse motivo, a cobrança da exação no tocante a períodos posteriores.

De fato, a Súmula 239/STF fixou, **porém nos idos de 1963**, quando editada:

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

Sua aplicação, todavia, não deve ser linear, sob pena de maltrato às garantias que emergem diretamente da Constituição Federal, **sobressaindo-se a coisa julgada, a segurança jurídica, sobretudo quando o substrato normativo sucedido no curso dos exercícios fiscais não se alterou**, acrescendo-se que **a ação utilizada foi a declaratória, cujo desiderato é, precisamente, alcançar a certeza ou não, da existência ou inexistência de determinada relação jurídica, tal como ocorreu.**

[...]

Ante o exposto, **conheço** do recurso especial e **dou-lhe provimento. Julgo procedente** o pedido formulado nos embargos à execução fiscal para anular a CDA 60696004749-09. Condene a Fazenda Nacional ao pagamento das custas e despesas processuais antecipadas pela recorrente, assim como ao pagamento da verba honorária, a qual fixo no percentual de 10% (dez por cento) sobre o valor atribuído à causa atualizado. (negrejei)

Os excertos destacados evidenciam que o Superior Tribunal de Justiça analisou a prevalência de uma decisão de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, proferida em sede de **ação declaratória**, tendo em conta a subsequente exigência de **CSLL devida no ano-calendário 1991**, e assim influenciada pelas *Leis 7.856/89, 8.034/90, 8.212/91 e Lei 8.383/91, além da Lei Complementar 70/91*. Diante deste contexto, firmou-se o entendimento de que a declaração de inexistência da relação jurídica subsistia em face de atos legais que não alteraram materialmente a incidência da questionada contribuição.

No caso, para afastar exigência de CSLL pertinente ao **ano-calendário 2007 e 2008**, fundamentada não só na Lei nº 7.689/88 art. 2º com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90; Lei nº 8.981/95, art. 57, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95; Lei nº 9.249/95, art. 2º; Lei nº 9.316/96, art. 1º, a recorrente invoca uma decisão proferida em sede de **mandado de segurança** impetrado em 1989.

Conclui-se que a matéria infraconstitucional aqui em debate não foi analisada pelo Superior Tribunal de Justiça, motivo pelo qual este Colegiado não está obrigado a reproduzir, no presente litígio, o que decidido no Recurso Especial nº 1.118.893-MG

Questão relevante para o caso em lide diz respeito aos efeitos produzidos pela decisão que declara a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, já que produzem implicações na ordem jurídica. Geralmente, a declaração de inconstitucionalidade em sede de fiscalização concentrada reveste-se de efeitos retroativos à edição da lei (*ex tunc*) e vincula a todos (*erga omnes*). No tocante ao controle difuso, a regra geral é que os efeitos sejam *inter partes* (apenas entre as partes do processo) e *ex tunc* (retroativos), considerando-se a lei nula desde a sua origem (princípio da nulidade). Contudo, há situações em que a aplicação de **efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade culminaria em grave ameaça à**

segurança jurídica do ordenamento, na medida em que relações celebradas de boa-fé sob a égide da lei anterior também seriam nulas, provocando instabilidade na ordem jurídica.

Ora, a razão maior de ser do controle de constitucionalidade não é outra senão a proteção dos direitos fundamentais e da supremacia da Carta Magna.

Tais características são aceitas mansamente pela doutrina e jurisprudência.

O MS 89.00.00811-0, declarou a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 e os efeitos são aplicados à contribuinte e não de forma genérica.

No entanto, no caso vertente, a decisão declaratória incidental de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, como coisa julgada entre as partes, foi concreta e juridicamente afetada com o advento da Lei nº 8.212, de 1991. Ocorre que esta lei não apenas reproduziu a obrigação constitucional das empresas contribuírem sobre lucro, como reafirmou as disposições contidas na Lei nº 7.689, de 1988, concernentes à base de cálculo e à alíquota. Conseqüentemente, alterada a legislação do CSLL, em observância ao art. 195 da Constituição Federal de 1988, ocorreu uma relação jurídica nova.

Cabe analisar o parecer PGFN/CRJ/ nº 492/2011, no tocante ao trazido pela DRJ, de que a fiscalização teve o período desde a data da decisão do RE 138.284-8- CE (data anterior a 03/05/2007) até a data do Parecer para fazer o lançamento, e fazendo-o apenas após a publicação do Parecer, e em face do poder vinculante do mesmo, a exigência só passaria a ser possível para períodos posteriores à publicação do citado Parecer.

O Parecer PGFN/CRJ/ nº 492/2011 foi instituído com os seguintes objetivos:

Decisão Transitada Em Julgado Que Disciplina Relação Jurídica Tributária Continuativa. Modificação dos Suportes Fático/Jurídico. Limites Objetivos da Coisa Julgada. Superveniência de Precedente Objetivo/Definitivo do STF. Cessação Automática da Eficácia Vinculante da Decisão Tributária Transitada Em Julgado. Possibilidade de Voltar a Cobrar O Tributo, Ou de Deixar de Pagá-lo, em Relação a Fatos Geradores Futuros.

1.A alteração das circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes ao tempo da prolação de decisão judicial voltada à disciplina de uma dada relação jurídica tributária de trato sucessivo faz surgir uma relação jurídica tributária nova, que, por isso, não é alcançada pelos limites objetivos que balizam a eficácia vinculante da referida decisão judicial. Daí por que se diz que, alteradas as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes à época da prolação da decisão, esta naturalmente deixa de produzir efeitos vinculantes, dali para frente, dada a sua natural inaptidão de alcançar a nova relação jurídica tributária.

2.Possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, 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

(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 confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte.

Citem-se as exceções trazidas em seus artigos 74, 77, 78, 79 e 99 para que o fisco somente volte a cobrar tributos antes tido por inconstitucional, por decisão transitada em julgado, a partir da publicação do Citado Parecer, a saber:

74.É 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.

(...)

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, inequivocamente, 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 desse 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.

(grifos nossos)

Transcreve-se a seguir a síntese do Parecer PGFN/CRJ/ nº 492/2011:

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.

Como, no presente caso, houve lançamento anterior, não se verifica a mencionada inércia, admitindo-se a aplicação irrestrita do entendimento firmado no mencionado Parecer.

Vale saber então se a decisão do Recurso Extraordinário n. 138.284, reconhecendo a constitucionalidade da CSLL, teria eficácia para a contribuinte, fazendo cessar os efeitos do trânsito em julgado, e possibilitando a fiscalização efetuar o lançamento desde a sua publicação até a data da publicação do parecer PGFN/CRJ nº 492/2011. Ou seja, quais direitos novos, cessariam os efeitos da coisa julgada.

15. Deixando de lado as possibilidades de alterações nos suportes fáticos capazes de fazer cessar a eficácia vinculante da

decisão tributária passada em julgado, que são inúmeras, tantas quantas permite a liberdade humana, passa-se a centrar o foco no aspecto que verdadeiramente interessa ao presente Parecer, donde vem a pergunta: quais são as alterações nas circunstâncias jurídicas existentes ao tempo da prolação da decisão tributária posteriormente transitada em julgado que são capazes de fazer cessar a sua eficácia vinculante?

16. Para que se responda a essa pergunta, há que se manter em mente, como verdadeira premissa, o seguinte: as modificações nas circunstâncias jurídicas existentes ao tempo da prolação da decisão tributária posteriormente transitada em julgado capazes de fazer cessar a sua eficácia vinculante são aquelas que, quando ocorridas, fazem surgir uma relação jurídica tributária nova, diversa da deduzida inicialmente na demanda e, por isso mesmo, não alcançada pelos limites objetivos da coisa julgada ali formada. Portanto, são aquelas que impactam ou alteram o próprio sistema jurídico vigente - assim entendido como o conjunto de normas (regras e princípios) predestinadas a disciplinar o convívio social -, representando, de certa forma e sob algum aspecto relevante, "direito novo".

17. Fixada essa premissa, faz-se possível identificar, como um primeiro e mais óbvio exemplo desse tipo de circunstância jurídica, as alterações da legislação tributária, cujo advento acarreta o surgimento de uma relação jurídica tributária nova e, por isso mesmo, é capaz de fazer cessar a eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado formada com base na legislação anterior: é o que se tem, por exemplo, quando uma empresa é considerada, em sentença transitada em julgado, isenta do pagamento de determinado tributo e, posteriormente, a lei que lhe confere tal isenção é revogada; ora, a referida sentença foi proferida quando vigente uma determinada ordem jurídica em que existia norma conferindo a isenção reconhecida; com a revogação dessa norma, a anterior sentença transitada em julgado deixa de produzir efeitos para o futuro, o que permite que o Fisco passe a cobrar, do contribuinte-autor, o tributo em relação aos fatos geradores por ele praticados dali para frente.

19. Mas a alteração legislativa não é a única mudança no suporte jurídico existente ao tempo da prolação da decisão tributária passada em julgado que, por fazer surgir uma relação jurídica tributária diversa da nela apreciada, mostra-se capaz de fazer cessar a sua eficácia vinculante, para o futuro: conforme restará demonstrado no tópico a seguir, a consolidação da jurisprudência do STF em sentido diverso daquele sufragado na decisão tributária transitada em julgado também representa, em determinadas hipóteses, significativa alteração do suporte jurídico sob o qual o juízo de certeza nela contido se formou, e, assim, revela-se capaz de fazer cessar a eficácia vinculante dele emanada.

b) O advento de precedente objetivo e definitivo do STF em sentido diverso do sufragado em anterior decisão tributária

transitada em julgado representa circunstância jurídica nova e faz cessar a sua eficácia vinculante

b.1 - A jurisprudência do Plenário do STF, em controle concentrado ou, em algumas hipóteses, difuso de constitucionalidade, possui força para impactar ou alterar o sistema jurídico vigente

23.Importa ressaltar, entretanto, que para que um precedente do STF seja capaz de efetivamente alterar ou impactar o sistema jurídico vigente, agregando-lhe um elemento novo, faz-se necessário que nele se possa identificar duas características essenciais: primeira que se trate de decisão que enfrenta uma dada questão constitucional de forma objetiva, resolvendo-a em tese, sem qualquer apego a dados subjetivos da demanda concreta; segunda - que essa decisão, além de objetiva, seja definitiva, ou seja, esteja vocacionada a representar a palavra final da Suprema Corte acerca da questão constitucional apreciada. Essas características, quando conjuntamente presentes em um determinado precedente, permite que se considere que o comando nele contido veicula a resolução definitiva da Suprema Corte acerca da questão constitucional apreciada, dando-lhe solução estável, apta a se aplicar à generalidade das situações que, eventualmente, apresentem questão idêntica.

24.E essas duas características, segundo aqui se entende, fazem-se presentes, ao menos atualmente (mais precisamente, após 3 de maio de 2007, conforme restará demonstrado mais adiante), nos precedentes do STF formados:

(i) em sede de controle concentrado de constitucionalidade das leis ou;

(ii) em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, da Resolução de que trata o art. 52, inc. X da CF/88, desde que, nesse último caso, o precedente tenha resultado de julgamento realizado nos moldes previstos no art. 543-B do Código de Processo Civil (CPC). Ou seja, nos dias atuais, são objetivos e definitivos e, portanto, alteram/impactam o sistema jurídico vigente, agregando-lhe um elemento novo, tanto os precedentes oriundos do Plenário do STF formados em controle concentrado de constitucionalidade, quanto alguns dos seus precedentes formados em controle difuso, independentemente, nesse último caso, de posterior edição, pelo Senado Federal, da Resolução prevista no art. 52, inc. X da CF/88.

46.Diante disso, parece correto se afirmar que, do dia 3 de maio de 2007 em diante, apenas os julgamentos do Plenário do STF submetidos ao art. 543-B do CPC é que podem ser considerados como, além de objetivos, vocacionados a representar a palavra final e definitiva da Suprema Corte acerca da questão constitucional apreciada, e, conseqüentemente, podem ser tidos como capazes de efetivamente alterar/impactar o sistema jurídico vigente, nos termos acima assinalados. Entende-se que, a partir do momento em que a Suprema Corte passou a ter à sua

disposição o instrumental previsto no art. 543-B do CPC, o seu eventual não uso para a resolução de um determinado caso é um indicativo de que essa resolução não ostenta ou, pelo menos, pode não ostentar, os atributos da objetividade e definitividade.

47. Mas a pergunta que, neste ponto, merece ser feita e respondida é a seguinte: e o que dizer daqueles julgamentos, anteriores a 3 de maio de 2007, realizados pela Suprema Corte em sede de controle difuso de constitucionalidade (sem posterior Resolução Senatorial)?

Esses julgamentos podem ser tidos como objetivos e definitivos, nos termos assinalados e para os fins pretendidos por este Parecer ou, ao revés, como não foram submetidos à sistemática do art. 543-B do CPC (mesmo que por razões óbvias), nunca poderão ser considerados como dotados desses atributos?

48. Ora, a resposta não poderia ser outra: em algumas hipóteses as decisões proferidas pelo STF, em momento anterior ao marco acima fixado, poderão, sim, ser consideradas como objetivas e vocacionadas à definitividade. Indo direto ao ponto, isso ocorrerá sempre que

(i) se tratar de decisão proferida, sobre uma dada questão constitucional, pelo Plenário da Suprema Corte, e que

(ii) o entendimento nela contido tenha sido reafirmado pela Suprema Corte em diversos julgados posteriores.

49. Com efeito, mesmo antes do advento do art. 543-B do CPC, as decisões proferidas pelo Plenário do STF em controle difuso, embaladas pela mencionada tendência de "dessubjetivação" das formas de controle de constitucionalidade, já ostentavam um caráter objetivo e geral, depreendido das vicissitudes do caso concreto; daí que o atributo da objetividade certamente já marcava essas decisões proferidas pelo STF.

50. De outra ponta, no que pertine ao atributo da definitividade, pode-se afirmar que, enquanto as decisões proferidas pelo STF nos termos do art. 543-B do CPC ostentam tal atributo naturalmente, quase que de forma presumida, aquelas formadas sem a observância à nova sistemática, por terem sido proferidas em momento anterior à sua entrada em vigor, obviamente não contam com qualquer presunção no que atine à definitividade. Antes, para que sejam consideradas como definitivas, o entendimento nelas contido deve ser reiterado pelo STF em julgados posteriores; essa reiteração indica que o entendimento plasmado na decisão do Pleno do STF espelha, de fato, a sua palavra final sobre a questão constitucional apreciada.

(grifos nossos)

No caso em tela, a decisão proferida em sede de controle difuso no Recurso Extraordinário n. 138.284 – CE que transitou em julgado no dia 29 de setembro de 1992, reúne os contornos de definitividade porque foi reafirmada pelo Supremo Tribunal Federal, inclusive

na ADI 15-2 DF (julgamento em 14/06/2007, publicação DJ 31/08/2007), ementa **parcialmente** transcrita a seguir, na parte que interessa a este voto:

(...)

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.

Ademais, como já dito, não se verificou em hipótese alguma a inércia do fisco. Houve um lançamento do mesmo tributo (processo nº 13609.000300/2009-38) no ano 2009, relativo aos anos calendários 2004 a 2006. O atual processo em lide é relativo aos anos calendário 2007 e 2008. Como pode se aventar inércia do Fisco se houve dois autos de infração: O primeiro que se encerrou em 2009 e o segundo, iniciado e encerrado em 2012?

Relativamente à multa isolada, exigida mensalmente nos lançamentos de CSLL sobre a falta de pagamento da CSLL devida por estimativa, a decisão da DRJ deu o mesmo entendimento dado ao lançamento principal.

Entendo que a fiscalização agiu corretamente.

A contribuinte questiona na impugnação o fato de ela ter sido formalizada concomitantemente com a multa de ofício aplicada sobre o ajuste anual, em decorrência da mesma infração.

Ocorre que a legislação fixa como regra a apuração trimestral do lucro real ou da base de cálculo da CSLL, e faculta aos contribuintes a apuração destes resultados apenas ao final do ano-calendário caso recolham as antecipações mensais devidas, com base na receita bruta e acréscimos, ou justifiquem sua redução/dispensa mediante balancetes de suspensão/redução.

Se assim não procedem, desde a redação original da Lei nº 9.430/96 estava assim disposto:

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;

[...]

A Lei nº 11.488/2007 reduziu o percentual da multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa para 50% sobre o valor do pagamento mensal.

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

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

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

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

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

Conclui-se daí, que o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano-calendário correspondente, e ainda que

evidenciada a desnecessidade das antecipações, nesta ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual. Evidencia-se assim, pela disposição legal, a possibilidade da imposição das duas multas: a multa de ofício de 75% 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 e a de 50%, isolada, sobre a falta de recolhimento mensais por estimativa.

Por todo o exposto, meu voto é por DAR PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO.

(documento assinado digitalmente)

MÔNICA SIONARA SCHPALLIR CALIJURI – Relatora

Processo nº 10670.721649/2012-71
Acórdão n.º **1101-001.057**

S1-C1T1
Fl. 604

CÓPIA