



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

Processo nº 10805.722858/2011-88
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.366 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2013
Matéria CSLL
Recorrente PARANAPANEMA S/A (INCORPORADORA DA CARAÍBA METAIS S/A)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2008

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

São considerados nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF). Não há nulidade quando observados os requisitos contidos no art. 142 do CTN bem como o disciplinamento do Processo Administrativo Fiscal (PAF).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006, 2008

COISA JULGADA. SENTENÇA RESCISÓRIA. EFEITOS. LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. CABIMENTO.

Rescindida a sentença que desobrigava a contribuinte do recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por força dos juízos ali expressos: o "*rescidens*", de natureza constitutiva; e o "*rescisorium*", de natureza declaratória; os seus efeitos são "*ex tunc*", sendo restabelecido o vínculo jurídico obrigacional "*ex lege*" que tinha sido cortado pela sentença rescindida (juízo rescisório).

CSLL - COISA JULGADA MATERIAL EM MATÉRIA FISCAL

A decisão transitada em julgado em ação judicial relativa a matéria fiscal não faz coisa julgada para exercícios posteriores, quando inovada a ordem jurídica por decisão do STF, dizendo constitucional o que os demais Tribunais, antes, afirmavam inconstitucional. Cabível portanto o lançamento tributário que constitui crédito tributário relativo a períodos não acobertados pela coisa julgada material.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2006, 2008

CSLL. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

É inaplicável a multa isolada, quando há concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007.

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA.

Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico (súmula CARF nº 47).

CONSTITUCIONALIDADE. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para análise de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, de apreciação exclusiva do Poder Judiciário, restringindo-se o contencioso administrativo ao controle de legalidade dos atos praticados pelos agentes do fisco.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para cancelar a multa isolada. Vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que negavam provimento integralmente ao recurso.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Paranapanema S.A. recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 5ª Turma da DRJ Campinas/SP, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“Trata-se dos Autos de Infração relativos à Contribuição Social Sobre o Lucro (CSLL), além de multa isolada por falta de recolhimento da CSLL sobre a base estimada, lavrados em 14/12/2011, em decorrência do procedimento de fiscalização autorizado pelo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 0811400.2011.00215, tendo em vista as infrações apuradas relativamente aos anos-calendário 2006 e 2008, além de janeiro de 2007.

Conforme DEMONSTRATIVOS CONSOLIDADOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO foi formalizada a exigência no total de R\$ 138.252.616,98, já incluídos o principal, a multa Isolada e de ofício e os juros de mora calculados até dezembro de 2011, como abaixo demonstrado:

TRIBUTOS	VALOR
CSLL	124.320.309,97
MULTA ISOLADA	13.932.307,01
CRÉDITO APURADO	138.252.616,98

As constatações que ensejaram a autuação foram contextualizadas no Termo de Verificação, abaixo parcialmente reproduzido:

No exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil e, em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal supra, determinado pelo(a) Sr(a). Delegado(a) da Receita Federal do Brasil, no que se refere, exclusivamente, à verificação da regularidade da apuração e recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -CSLL, tenho a relatar o que segue:

1 - ORIGEM DA AÇÃO FISCAL

O contribuinte fiscalizado é empresa de capital aberto, constituída na forma de sociedade anônima, e tem como objeto social atividades industriais na área de metalurgia, em especial quanto a minerais não ferrosos a exemplo do cobre. Possui situação cadastral ativa e sempre apurou o imposto de renda pela tributação com base no Lucro Real, conforme consta nos sistemas da Receita Federal.

A fiscalizada incorporou a empresa CARAÍBA METAIS S/A, inscrita no CNPJ sob nº 15.224.488/000108, conforme consta em Ata de Assembléia Geral Extraordinária realizada em 13/11/2009 a este juntada, bem como nos sistemas da Receita Federal.

Ainda de acordo com o citado instrumento em seu item 4.7 "*em razão da aprovação da incorporação, a CARAÍBA será extinta e sucedida pela PARANAPANEMA em todos os seus bens, direitos e obrigações, na forma da lei*", o que confere com o disposto no Código Tributário Nacional - CTN quando este trata da responsabilidade de sucessores em seu artigo 132.

(...)

O procedimento fiscal foi instaurado para, entre outros, verificação da regularidade do cumprimento das obrigações tributárias relativas à apuração e recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -CSLL, por parte da empresa incorporada CARAÍBA, no período compreendido pelos anos de 2006 a 2008.

Uma vez a incorporada sob a fiscalização desta Delegacia da Receita Federal verificou-se a ausência de apuração, declaração e recolhimento da aludida contribuição, bem como a lavratura, pela anterior Delegacia responsável, de diversos autos de infração para sua cobrança no período de 1994 a 2004.

Também pela análise das notas explicativas das demonstrações financeiras de 31/12/2010, publicadas pelo site da empresa incorporadora, constata-se que a fiscalizada estima cerca de mais de R\$ 93 milhões de valores envolvidos, não provisionados e sem auto de infração, e justifica a não apuração e recolhimento da CSLL sob as seguintes alegações:

16.3) Riscos não provisionados

*Além dos processos acima mencionados, existem outros em andamento para os quais, baseado na opinião dos assessores jurídicos da Companhia e em consonância com as práticas contábeis adotadas pela Companhia, não foram registradas provisões para contingências. Os principais processos cujo risco é avaliado como **possível** estão sumariados a seguir, exceto os itens "a" e "b": (...)*

a) Contribuição social sobre o lucro

Por decisão judicial transitada em julgado, em 1992, a empresa Caraíba Metais S.A., incorporada pela Paranapanema S.A., em 13 de novembro de 2009, obteve, o direito de não recolher a Contribuição Social sobre o Lucro instituída pela Lei nº 7.689/88.

A decisão favorável à Caraíba Metais S.A., empresa que deixou de existir, foi questionada pela Fazenda Nacional, através de ação rescisória proposta em 1994, cujo objeto é o conseqüente restabelecimento da sujeição da Companhia, Caraíba Metais S. A., ao recolhimento da contribuição. Referida ação foi julgada procedente com o acolhimento do pedido e transitou em julgado em 2010.

A Companhia, baseada na opinião de seus assessores jurídicos, acredita que a decisão que desconstituiu o direito da empresa em não recolher a CSLL não pode retroagir seus efeitos desde o ano do surgimento da Lei, motivo pelo qual a empresa incorporada não registra provisão para esta contribuição a partir do ano-base de 1992. Nos períodos anteriores a esta data, a Companhia não apurou base de cálculo positiva de Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL.

Sobre o assunto, a Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrou quatro autos de infração, sendo que três deles já são alvo de Execuções Fiscais, devidamente garantidas, relativas aos anos-calendários de 1994 a 2004. Em 31 de dezembro de 2010, a Companhia estima os valores envolvidos, não provisionados, em R\$ 217.304 (R\$ 212.324 em 31/12/2009), com auto de infração e R\$ 93.845 (R\$ 87.642 em 31/12/2009), sem auto de infração.

Foram juntadas as notas explicativas das demonstrações financeiras desde 31/12/2005, nas quais se verificam as mesmas alegações, diferentes apenas nos valores que iam sendo atualizados e aumentados, nos vários recursos judiciais que

iam sendo julgados contrariamente à empresa e na consequente avaliação de aumento da possibilidade de risco, conforme transcrito acima.

A infração cometida pelo contribuinte, que originou o presente Auto de Infração, do qual este relatório é parte integrante, é a de falta de declaração e recolhimento, por parte da empresa incorporada pela fiscalizada, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL nos anos de 2006 a 2008, instituída pela Lei nº 7.689/1988 e declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal - STF, com exceção apenas de seu art 8º, que a exigia já para o resultado do ano de 1988.

2 - PROCEDIMENTOS ADOTADOS

Iniciada a ação fiscal com a entrega pessoal do Termo de Início de Fiscalização em 12/05/2011 ao contador e procurador da empresa, a fiscalizada foi intimada a prestar os devidos esclarecimentos e apresentar cópia dos atos constitutivos e documentos pessoais dos representantes legais da empresa, bem como identificar a ação judicial em que a incorporada obteve o direito de não recolher a CSLL e a respectiva ação rescisória em que foi acolhido o pedido da Fazenda Nacional para desconstituição da referida decisão.

Foi também intimada a informar os respectivos autos de infração, lavrados pela anterior Delegacia da Receita Federal responsável pela incorporada, apresentando, por processo, os valores e períodos correspondentes.

Ainda foi intimada para detalhar, por ano, o montante de cerca de R\$ 93 milhões não provisionados e sem auto de infração mencionados em suas notas explicativas financeiras, além de informar se foram recolhidos eventuais valores referentes à CSLL.

Em resposta, por meio de seu procurador, a fiscalizada entregou cópia do Estatuto Social contendo última alteração, cópia das Atas de Incorporação da empresa CARAÍBA METAIS S/A, além dos documentos do responsável legal da PARANAPANEMA S/A.

Da mesma forma, apresentou cópia da sentença da Ação Judicial nº 90.00.01876-5 de 10/10/90, em que a justiça Federal do Estado da Bahia julgou procedente a ação para declarar a inexistência de relação jurídica que obrigasse a autora ao pagamento da CSLL criada pela Lei 7.689/88. A esta, foi juntado pela fiscalizada o andamento integral do respectivo processo obtido no site da Justiça Federal da Bahia, e, pela fiscalização, o andamento da apelação nº 91.01.00907-9 no TRF da 1ª Região e do Recurso Extraordinário nº 148090 no STF, em que consta o trânsito em julgado em 24/03/1994.

A fiscalizada apresentou também cópia da decisão, acompanhada de certidão de objeto e pé, da Ação Rescisória nº 94.01.29405-4/DF, proposta pela Fazenda Nacional em 23/09/1994, em que o Tribunal Regional Federal da 1ª Região, em 02/05/95, por unanimidade, desconstituiu o acórdão obtido pela incorporada, julgando procedente a citada Ação Rescisória.

Foram ainda juntadas planilha com os números dos 4 (quatro) autos de infração lavrados pela Receita Federal para cobrança da CSLL que deixou de ser recolhida, informando os valores e períodos por processo, dos quais três deles já são alvo de Execuções Fiscais, devidamente garantidas, segundo as próprias notas explicativas da empresa e ainda planilha detalhando por período os valores ainda não provisionados e sem auto de infração que alcançam um montante de cerca de R\$ 93 milhões.

Para confirmar os valores contidos nesta última planilha citada, a fiscalizada foi intimada, por meio do Termo de Intimação de 21/10/2011, a apresentar documentos fiscais em que estivesse demonstrada a composição analítica da base de cálculo da CSLL nos anos 2006 a 2008.

Para demonstrar a base de cálculo da contribuição e em resposta à referida intimação, o contribuinte apresentou arquivos magnéticos em PDF, contendo o LALUR da empresa CARAÍBA METAIS S/A dos anos calendários solicitados.

O Termo de Intimação de 30/11/2011 consolidou os valores dos ajustes dos Lucros Líquidos dos Exercícios contidos nos LALUR, os quais estão de acordo com a planilha de valores não provisionados e sem auto de infração apresentada pela fiscalizada, e ainda solicitou que o contribuinte confirmasse os dados e informações descritas, apresentando eventuais elementos que pudessem alterar os valores.

Em resposta a fiscalizada confirmou os valores descritos no Termo de Intimação, alterando apenas a base de cálculo do ano 2006 com uma pequena diminuição do valor da CSLL neste ano. No mais, apesar de não promover outras alterações nos valores apresentados, declarou que estes não são devidos por entender que a Ação Rescisória que anulou o provimento jurisdicional anteriormente obtido só transitou em julgado no ano de 2010, impedindo que a Fazenda cobre valores anteriores.

3 - DECISÕES JUDICIAIS

De fato o contribuinte não está protegido por qualquer medida judicial que impeça o lançamento de ofício, acompanhado de seus acréscimos legais, dos valores não declarados, nem recolhidos, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido instituída pela Lei nº 7.689/88.

Na verdade, antes mesmo da propositura da Ação Rescisória por parte da União no ano de 1994, o próprio Supremo Tribunal Federal já havia declarado a constitucionalidade dos artigos 1º, 2º e 3º daquela lei, excetuando apenas o seu artigo 8º para impedir a cobrança da CSLL já para o exercício de 1988, em processo de controle difuso, no julgamento de 29/06/1992 do RE 146733.

Também ao julgar ação direta de inconstitucionalidade (ADI 15), o STF reafirmou o mesmo entendimento adotado em processo de controle difuso, manifestando-se pela adequação da Lei 7.689/88, à exceção dos artigos 8º e 9º.

Recentemente, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, ao emitir o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda, firmou entendimento que estes precedentes objetivos e definitivos do STF constituem circunstância jurídica apta para a cessão automática da eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhes forem contrárias.

O citado Parecer tratou dos reflexos gerados pela alteração da jurisprudência do STF em relação à coisa julgada em matéria tributária e ao defender a cessação automática das decisões contrárias aos precedentes do STF, está evitando "ofensa aos princípios da isonomia e da livre concorrência que seria infligida caso prevalecesse o entendimento de que a decisão tributária transitada em julgado (voltada à disciplina de relação jurídica tributária de trato sucessivo), **proferida em descompasso com posterior posição assumida definitivamente pelo STF, possui o condão de continuar irradiando a sua eficácia vinculante eternamente, inclusive em relação a fatos geradores praticados pela empresa autora após a definição do tema pela Suprema Corte**" (grifo nosso)

Em decisão contida no acórdão nº 101-96.760, proferida pelo Conselho de Contribuintes dentro do processo nº 13502.000775/2006-70, em que foi negado o recurso interposto pela própria empresa CARAÍBA METAIS S/A, ora sucedida pela fiscalizada, o relator trouxe alguns excertos de parecer produzido pelo eminente tributarista José de Souto Maior Borges, versando sobre os limites constitucionais e infraconstitucionais da coisa julgada tributária (contribuição social sobre o lucro), e do qual transcrevo alguns.

Portanto, o citado Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, o qual foi aprovado pelo Ministro da Fazenda, declara que, **mesmo nos casos em que não exista Ação Rescisória**, os precedentes objetivos e definitivos do STF fazem cessar a eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhes forem contrárias. Apesar desta conclusão, o próprio Parecer declara a importância do ajuizamento da Ação Rescisória:

*(...)95. Após todo o exposto, cabe, aqui, fazer algumas considerações de ordem prática, voltadas, num primeiro momento, para aquele Procurador da Fazenda Nacional que, eventualmente, deparar-se com uma coisa julgada tributária desfavorável à Fazenda Nacional, na qual se reconheceu, por exemplo, a inexistência de uma dada relação jurídica tributária de trato continuado face à inconstitucionalidade da respectiva lei tributária de incidência. Nessas hipóteses, **caso constate que tal lei tributária já foi reconhecida como constitucional por precedente objetivo e definitivo da Suprema Corte** (que são aqueles assim definidos no parágrafo 51 deste Parecer), o Procurador da Fazenda Nacional deverá adotar as seguintes providências:*

1a - analisar o cabimento, no caso, de ação rescisória. Sendo cabível, ação rescisória deverá ser ajuizada, requerendo-se: i - a desconstituição da coisa julgada tributária contrária ao posterior precedente do STF, com fulcro no art. 485, inc. V do CPC, o que, segundo o entendimento da Suprema Corte, não encontra óbice na sua Súmula n. 343; ii - o posterior rejulgamento da causa originária, o que deverá ser feito à luz do entendimento do STF sobre a questão jurídica nela discutida.

2a - concomitantemente ao ajuizamento da ação rescisória, o Procurador da Fazenda Nacional deverá encaminhar cópia dos respectivos autos judiciais à Delegacia da Receita Federal do Brasil do domicílio fiscal do contribuinte-autor, para que possam ser, desde logo, iniciados os procedimentos necessários à cobrança administrativa do tributo relativo aos fatos geradores ocorridos após o advento do precedente do STF, ou após a publicação deste Parecer, conforme o caso.

3a - não sendo cabível, no caso, o ajuizamento de ação rescisória, especialmente em razão do escoamento do respectivo prazo decadencial, o Procurador da Fazenda Nacional deverá, apenas, encaminhar cópia dos respectivos autos judiciais à Delegacia da Receita Federal do Brasil do domicílio fiscal do contribuinte-autor, para que possam ser ali iniciados os procedimentos necessários à cobrança administrativa do tributo relativo aos fatos geradores ocorridos após o advento do

.precedente do STF, ou após a publicação deste Parecer, conforme o caso.

96. *Registre-se, no que tange à primeira providência acima elencada, que sempre que ainda for cabível o ajuizamento de ação rescisória a fim de desconstituir decisão tributária transitada em julgado desfavorável à Fazenda Nacional, tal ação deverá ser ajuizada, ainda que se trate de decisão cuja eficácia vinculante, nos termos deste Parecer, já se encontra cessada. E isso por que, apenas por meio da ação , rescisória é que será possível à Fazenda Nacional, com a desconstituição da coisa julgada e o rejugamento da causa originária, realizar a cobrança do tributo que deixou de ser pago no passado, durante o período em que a decisão tributária transitada em julgado ainda produzia efeitos, observados, sempre, os parâmetros fixados no Parecer PGFN/CRJ n. 2740/2008. (grifei)*

97. *No que tange à segunda providência acima referida, vale salientar, apenas, que como a cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado já ocorreu, e de forma automática, a cobrança administrativa (lançamento) do tributo relativo aos fatos geradores ocorridos após a cessação da eficácia, ou após a publicação deste Parecer, não precisa aguardar o desfecho da ação rescisória para que, só então, seja efetivada. Não precisa e não deve: é que, como a cobrança administrativa em relação aos novos fatos geradores não encontra óbice na coisa julgada anterior, a sua realização se impõe, até porque o prazo de decadência para tanto já estará em curso. (grifei)*

No caso em tela não há o que discutir a respeito dos precedentes do STF, bem como do conteúdo do citado Parecer, isto porque a Ação Rescisória nº 94.01.29405-4/DF, em decisão unânime **proferida em 02/05/1995, publicada em 29/05/1995, desconstituiu o acórdão** que permitia que a autora, ora incorporada pela fiscalizada, deixasse de recolher a CSLL e cuja ementa trazemos aqui.

PROCESSUAL CIVIL AÇÃO RESCISÓRIA. ARGUIÇÃO DE DECADÊNCIA E INÉPCIA DA INICIAL. INOCORRÊNCIA. ADMISSIBILIDADE DA AÇÃO. SÚMULA 343/STF. QUESTÃO CONSTITUCIONAL CONTROVÉRSIA INSTALADA APÓS A PROLAÇÃO DO ACÓRDÃO RESCINDENDO. LEI Nº 7 689/88. INCONSTITUCIONALIDADE APENAS DO ARTIGO 8º.

(...) 3. Admite-se a ação rescisória se o acórdão violou a Constituição e a Lei 7.689/88, ao considerar esta última como inconstitucional.

(...) 5. A instituição da Contribuição Social sobre o Lucro das pessoas jurídicas, mediante a Lei nº 7.689/88, nada tem de inconstitucional. Apenas o seu artigo 8º, que determinou a sua cobrança já a partir do resultado obtido em 31/10/88. não se compadece com o disposto no artigo 150, III, "a", combinado com ao artigo 150, § 6o, da carta política em vigor.

6. Ação Rescisória julgada procedente para, rescindindo o acórdão, dar provimento parcial aos recursos.

O Exmo. Sr. Juiz Eustáquio Silveira, ao proferir seu voto de mérito para reformar a decisão rescindenda, na condição de relator da Ação Rescisória, julgou-a procedente deixando claro que aquela decisão violou texto literal da própria Constituição da República

Ou seja, além dos pronunciamentos do STF, a partir da decisão proferida na Ação Rescisória não restou qualquer dúvida de que a empresa incorporada estava obrigada à apuração, declaração e recolhimento da CSLL.

O próprio artigo 489 do CPC, muitas vezes utilizado como defesa do contribuinte, e que já dizia que a Ação Rescisória não suspende a execução da sentença rescindenda, em uma clara menção aos efeitos da propositura da Ação Rescisória, foi alterado pela Lei nº 11.280/2006 para dirimir quaisquer insistentes dúvidas ao dispor:

(...)

Ora, é certo que o ajuizamento de uma ação rescisória, por si só, não tem ainda o condão de rescindir uma decisão, mas é evidente que a prolação da sentença rescisória já pode desconstituir a sentença rescindenda e produzir seus efeitos, como é o caso. Em momento algum o contribuinte obteve medida de natureza cautelar ou antecipatória de tutela, ao contrário, teve indeferida pelo STJ a cautelar proposta no MC 6774/DF, Registro 2003/0138839-0.

Da análise da certidão de objeto e pé da Ação Rescisória nº 94.01.29405-4, emitida pelo TRF da 1ª Região e juntada pela fiscalizada, constata-se que após a publicação, em 29/05/95, do acórdão que desconstituiu a decisão em questão, a empresa incorporada CARAÍBA METAIS interpôs uma série de recursos judiciais, todos os quais foram ao longo do tempo rejeitados ou negados seus provimentos ou seguimentos, não obtendo sequer efeitos suspensivos, quanto menos procedência em algum deles, a exemplo, principalmente do Recurso Especial nº 130.404-STJ e Extraordinário, este último negado seu seguimento, conforme decisões obtidas nos respectivos sites dos tribunais.

Como é sabido, nem mesmo os Recursos Especiais e Extraordinários podem impedir a execução de uma sentença (art. 497 - CPC), lembrando que este último sequer teve seguimento, quanto mais os vários outros recursos interpostos pela empresa, os quais foram todos negados.

Tanto é que todos os autos de infração lavrados pela Receita Federal foram mantidos pelos seus órgãos de julgamento administrativo, uma vez que **o acórdão da Ação Rescisória, desde sua publicação, já teve o efeito de impedir o cumprimento da ação rescindenda**, como será visto a seguir.

Ora, se a Ação Rescisória já produziu seus efeitos quando de seu julgamento, quanto mais agora quando não **cabe** mais **qualquer recurso**, como o próprio contribuinte declara.

4 - DECISÕES ADMINISTRATIVAS

Como visto anteriormente, foram lavrados 4 (quatro) Autos de Infração pela anterior Delegacia da Receita Federal responsável pela empresa ora incorporada, sendo que três deles, segundo a própria fiscalizada, *"já são alvo de Execuções Fiscais, devidamente garantidas, relativas aos anos-calendários de 1994 a 2004"*.

O auto de infração existente no processo nº 10580.003980/98-03, relativo ao período do ano de 1994, encontra-se na Procuradoria da Fazenda Nacional - BA

desde 08/06/2001 e foi julgado procedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador - BA e confirmado pelo Acórdão nº 101-93 130 da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes em sessão ocorrida em 15/08/2000, cuja ementa e conclusão são transcritas abaixo:

(...)

Já para o processo nº **10580.003579/98-38**, relativo ao período de 1996/1997, não constam recursos administrativos, estando este processo no Serviço da Dívida Ativa da União, existente na PFN-BA, desde 01/07/1999.

O auto do processo nº **13502.000549/2001-84** refere-se ao período de 1997 a 2001 e também se encontra no Serviço da Dívida Ativa da União, existente na PFN-BA, desde 17/07/2002, tendo sido julgado procedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador - BA pelo Acórdão DRJ/SDR nº 694/2002 de 04/01/2002 de maneira definitiva, uma vez que não consta recurso ao Conselho de Contribuintes. Seguem ementa e trecho do referido acórdão;

(...)

Por fim, o auto de infração do processo administrativo de nº **13502.000775/2006-70**, referente ao período de 2001 a 2004 foi também julgado procedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador - BA e confirmado pelo Acórdão nº 101-96 760 da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes em sessão ocorrida em 29/05/2008, cuja ementa e demais trechos são transcritos

Conclui-se que esta pacificada a cobrança da CSLL da fiscalizada pela Receita Federal na via administrativa nos casos expostos bem como no caso em tela, em razão do restabelecimento da relação jurídica obrigacional.

5 - FALTA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO DA CSLL

Em atendimento ao Termo de Intimação de 21/10/2011, que solicitou a composição analítica da base de cálculo da CSLL e suas respectivas exclusões, nos anos 2006 a 2008, foram apresentados, em meio magnético, os respectivos LALUR da empresa CARAIBA METAIS S/A, em que constam os registros dos ajustes do Lucro Líquido de Exercício - Parte A.

Uma vez obtidos, esta fiscalização comparou os valores apresentados com a planilha de valores da CSLL não provisionados e sem auto de infração solicitada no item 6 do Termo de Início de Fiscalização e apresentada pela empresa em 31/05/2011, tendo-os achado compatíveis com pequenas diferenças.

Foi com a emissão do Termo de Intimação de 30/11/2011, em que consta a consolidação da base de cálculo e valor devido da própria CSLL, que o contribuinte foi intimado a confirmar os dados e informações descritas ou apresentar eventuais elementos que pudessem alterar os valores.

Conforme dito anteriormente, apesar de não concordar com a cobrança dos valores, a fiscalizada confirmou os descritos no Termo de Intimação, com uma pequena diminuição da CSLL do ano 2006.

Desta forma, conforme demonstrado abaixo, foram então apuradas as diferenças devidas pela falta de declaração e recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido nos anos 2006 e 2008.

<u>PÉRIODO</u>	<u>BASE CÁLCULO</u>	<u>CSLL ANUAL</u>	<u>MULTA 75%</u>
2006	403.311.718,96	36.298.054,71	27.223.541,03
2007	-	0,00	0,00
2008	228.418.488,09	20.557.663,93	15.418.247,95
TOTAL		56.855.718,63	42.641.788,98

Também foram apurados os valores da falta do recolhimento da CSLL sobre a base de cálculo estimada nos anos 2007 e 2008. Ressalte-se que para o período do ano-calendário de 2007 só foi aplicada a multa isolada sobre os valores estimados no mês 01/2007, conforme art. 44, II, alínea b da Lei 9.430/96, uma vez que neste ano a incorporada apurou prejuízo fiscal.

<u>PÉRIODO</u>	<u>BASE CÁLCULO</u>	<u>CSLL ESTIMADA</u>	<u>MULTA 50%</u>
01/2007	62.095.918,11	5.588.632,63	2.794.316,31
01/2008	-	-	-
02/2008	-	-	-
03/2008	-	-	-
04/2008	-	-	-
05/2008	42.825.061,38	3.854.255,52	1.927.127,76
06/2008	56.070.005,75	1.192.044,99	596.022,50
07/2008	79.000.699,87	2.063.762,47	1.031.881,24
08/2008	119.122.567,70	3.610.968,10	1.805.484,05
09/2008	139.119.131,67	1.799.690,76	899.845,38
10/2008	227.535.857,96	7.957.505,37	3.978.752,68
11/2008	247.510.904,42	1.797.754,18	898.877,09
12/2008	228.418.488,09	-1.718.317,47	-
TOTAL			13.932.307,01

6 - ENCERRAMENTO

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

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

É o que dispõe o artigo transcrito do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172/66, deixando claro que toda a atividade administrativa de lançamento é vinculada à lei e obrigatória.

No caso em tela, ficou demonstrado que a relação jurídica, que obriga a empresa incorporada pela fiscalizada a recolher a CSLL, foi restabelecida pelo Acórdão proferido em Ação Rescisória que desconstituiu decisão anterior favorável àquele contribuinte.

Não cabe à autoridade administrativa interpretar além do que foi determinado pelas normas legais e demais julgados judiciais e administrativos, muito menos, ir contra aquilo que foi disposto, em razão de ter sua atividade vinculada à lei, como visto.

Isto posto, encerramos nesta data os trabalhos relativos ao Mandado de Procedimento Fiscal nº 0811400-2011-00215-5, com a lavratura do presente termo, em que fica consignado que as verificações realizaram-se tomando-se por base os procedimentos acima descritos.

Deste modo, ulteriores verificações poderão ser efetuadas, em função de fatos ou circunstâncias não conhecidas nesta oportunidade, com a respectiva cobrança do crédito tributário, porventura existente.

Este Termo de Verificação Fiscal é parte integrante do citado Auto de Infração, lavrado nesta oportunidade, onde constam as bases de cálculos e os respectivos enquadramentos legais.

E, para constar e surtir os efeitos legais, lavro o presente termo, em 02 (duas) vias de igual forma e teor, assinado pelo Auditor Fiscal abaixo identificado e pelo contribuinte, que neste ato recebe uma das vias.

A contribuinte fora notificada em 14/12/2011. Em oposição ao lançamento, apresentou impugnação, em 13/01/2012, por meio de seu representante legal, com as razões de defesa a seguir sintetizadas.

Após breve resumo dos fatos, argui a defesa a ocorrência de nulidade do Auto de Infração ora atacado, tendo em vista *que o "Termo de Constatação Fiscal" é farto em menções contraditórias, ora se referindo à pessoa jurídica "CARAÍBA METAIS S/A", ora à RECORRENTE como sendo esta a responsável pelos supostos ilícitos cometidos à época.*

Entende a contribuinte que, não sendo possível a perfeita identificação quanto aos fatos apurados pela fiscalização e o sujeito passivo responsável pela prática dos atos em análise, restaria inviabilizada sua defesa, acarretando a nulidade suscitada.

Questiona, ainda, o fato de a auditoria mencionar, em seu termo de Verificação, o Parecer 492/2011, alegando que ele trataria - *em síntese apertada - da questão atinente à exigibilidade de tributos onde não tenha ocorrido a propositura de Ação Rescisória contra decisão definitiva que tenha reconhecido a inexigibilidade de tributo posteriormente declarado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal.*

E prossegue:

... se a atuação se dirige à empresa "CARAÍBA METAIS S/A", a alusão ao Parecer "PGFN" é estranha à pretensão consubstanciada no Auto de Infração. A empresa "CARAÍBA METAIS S/A" teve contra si Ação Rescisória julgada procedente. Consequentemente os efeitos, especialmente temporais - para se aferir, entre outros, a retroatividade e o prazo decadencial - não são aqueles que decorreriam da aplicação do Parecer "PGFN".

[...]

Por outro lado, a atuação poderia estar se referindo então à empresa PARANAPANEMA, o que ademais faria sentido seja

pela remissão a esta empresa no Mandado de Procedimento Fiscal, na autuação e a alusão ao Parecer "PGFN", na medida em que a empresa PARANAPANEMA teve decisão judicial favorável definitiva contra a cobrança da "CSLL", porém esta não foi questionada em Ação Rescisória.

Mas se a autuação se dirige à PARANAPANEMA, o lançamento deveria ser nulo, pois os valores e a informações solicitadas no processo de fiscalização se referem à empresa "CARAÍBA METAIS S/A". E neste aspecto a IMPUGNANTE deveria questionar apenas os valores autuados, relativos à "CARAÍBA METAIS S/A", e não à PARANAPANEMA.

[...]

... a "CARAÍBA METAIS S/A" e PARANAPANEMA, ora fundidas em uma única pessoa jurídica, à época dos fatos geradores possuíam personalidades jurídicas distintas, e, principalmente, status jurídicos diferenciados. A "CARAÍBA METAIS S/A" possuía uma Ação Rescisória movida contra si junto ao Egrégio Tribunal Regional Federal de 1ª Região (Ação Rescisória nº 94.01.29405-4). Por óbvio, a decisão final confere a ela um status jurídico diferenciado em relação ao da PARANAPANEMA, ou seja, inexistia relação jurídica apta a obrigá-la (PARANAPANEMA) ao pagamento da Contribuição Social instituída pela Lei nº 7.689/88, em razão de sentença passada em julgado, fazendo lei inter partes, enquanto a "CARAÍBA METAIS S/A" teve contra si lavrados anteriormente Autos de Infração.

Traz à colação acórdão do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que ratificariam seu entendimento.

No mérito, aduz a interessada violar o Auto de Infração o princípio da Segurança Jurídica, ao *emprestar à Ação Rescisória efeitos retroativos.*

Defende, então, o respeito à coisa julgada. Esclarece que a ação rescisória, por sua natureza de ação autônoma, somente geraria efeitos frente à decisão anteriormente prolatada quando de seu trânsito em julgado. Entende que *somente a partir da nova sentença, é que as relações jurídicas daí decorrentes podem ser afetadas por aquela nova conjuntura jurídica.*

E segue:

A IMPUGNANTE que desfrutava de situação jurídica certa e estabilizada, por decisão transitada em julgado, que lhe garantia o não recolhimento de determinado tributo, está sendo compelida agora a suportar, de uma hora para outra, a cobrança de montante extremamente significativo.

E, tal situação adquire contornos kafkanianos, na medida em que a IMPUGNANTE está sendo penalizada, não apenas com a cobrança do valor do imposto, mas, pasme, D. Autoridade Julgadora, com a imposição de DUAS penalidades, as quais agravam ainda mais a sua situação, e tudo isso por ter adotado

conduta não apenas respaldada, mas sim determinada pelo próprio Estado, através do seu Poder Judiciário.

Passa, então, a discorrer acerca da Responsabilidade tributária, afirmando que restaria impossibilitada a sucessão das multas lançadas, posto que, segundo previsão contida no art. 132 do Código Tributário Nacional (CTN), somente haveria sucessão em relação aos tributos, e não quanto às multas impostas.

Questiona, subsidiariamente, a aplicação cumulativa das multas de ofício e isolada, trazendo acórdão que embasariam sua defesa.

Por fim, questiona a ocorrência da retroatividade da Lei 11.488/07 relativamente à multa isolada incidente sobre a estimativa não recolhida de janeiro de 2007.”

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 05-37.318 (fls. 427-472) de 26/03/2012, por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento. A decisão foi assim ementada.

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2006, 2008

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. São considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), não havendo que se falar em nulidade quando observados, nos lançamentos formalizados, os requisitos contidos no art. 142 do CTN bem como o disciplinamento do Processo Administrativo Fiscal (PAF).

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2006, 2008

COISA JULGADA. SENTENÇA RESCISÓRIA. EFEITOS. LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. CABIMENTO. Rescindida a sentença que desobrigava a contribuinte do recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por força dos juízos ali expressos: o "resciscens", de natureza constitutiva; e o "rescisorium", de natureza declaratória; os seus efeitos são "ex tunc", sendo restabelecido o vínculo jurídico obrigacional "ex lege" que tinha sido cortado pela sentença rescindida (juízo rescisório).

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2006, 2008

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. DUPLICIDADE DE INCIDÊNCIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. A multa de ofício exigida por falta de pagamento da CSLL devida na apuração anual, e a multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo

estimadas, têm hipóteses de incidência e bases de cálculo distintas.

De acordo com as expressas disposições legais, a incidência de multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA. A pessoa jurídica incorporadora é responsável pelo crédito tributário da incorporada, respondendo tanto pelos tributos e contribuições como por eventual multa de ofício e demais encargos legais decorrentes de infração cometida pela empresa sucedida, mesmo que formalizados após a alteração societária.

SUCESSÃO. MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE. A sucessora é responsável pelo crédito tributário da sucedida, respondendo tanto pelos tributos e contribuições devidos pela sucedida até a data da sucessão, como por eventual multa de ofício e demais encargos legais formalizados após a sucessão em decorrência de infração cometida pela empresa sucedida.

CONSTITUCIONALIDADE. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA. As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para análise de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, de apreciação exclusiva do Poder Judiciário, restringindo-se o contencioso administrativo ao controle de legalidade dos atos praticados pelos agentes do fisco.”

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 14/04/2012 (termo de fl. 476) a interessada interpôs recurso voluntário em 15/05/2012 (fls. 480-518) onde repisa os argumentos apresentados em sua impugnação, requerendo, ao final, o que se segue.

i) preliminarmente, ser decretada a nulidade do Auto de Infração, ante a ausência de certeza e clareza se o lançamento se refere à RECORRENTE ou à pessoa jurídica por ela incorporada (“CARAÍBA METAIS S/A”), sendo violado o disposto no artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72 e o artigo 142 do CTN; ou, caso assim não entenda,

ii) no mérito, seja reconhecida a inexigibilidade de quaisquer valores relativos à “CSLL” antes do trânsito em julgado da decisão

proferida nos autos da Ação Rescisória, dado o necessário respeito à coisa julgada, garantia fundamental que implica na atribuição de efeito *ex nunc* a este tipo de demanda;

iii) caso se entenda pela manutenção da exigência da "CSLL", seja afastada a incidência das penalidades impostas (multas de ofício e isoladas), eis que a RECORRENTE não participou das práticas daqueles ilícitos, ademais, forte no artigo 132, do Código Tributário, do Código Tributário Nacional, determina que a responsabilidade somente se opera em relação aos tributos, e não às multas; ainda subsidiariamente,

iv) na improvável hipótese de serem exigidas as multas em face da IMPUGNANTE, que seja reconhecida a impossibilidade da imposição cumulativa das multas de ofício e isolada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado, a autoridade fiscal lavrou auto de infração relativo aos débitos de CSLL apurados pela empresa Caraíba Metais S/A, CNPJ nº 15.224.488/0001-08 (Caraíba), incorporada pela Recorrente (Paranapanema) em 13/11/2009, e não declarados e/ou recolhidos no ano-calendário 2006 e 2008, além de multa isolada pela falta de recolhimento da CSLL sobre a base de cálculo estimada nos anos de 2007 e 2008.

Em sua defesa, argui a Recorrente a ocorrência de nulidade dos autos porque não devidamente identificado o sujeito passivo das infrações apuradas. Questiona também a formalização do auto em seu nome, caso considere-se que as infrações foram apuradas em relação à empresa incorporada, Caraíba Metais S/A.

Defende, ainda, que estaria desobrigada do pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, visto que protegida pelo instituto da coisa julgada, oriunda de sentença prolatada pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região em 1994 a favor da empresa Caraíba, que reconheceu a inconstitucionalidade da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido instituída pela Lei nº 7.689/88.

Alega que posterior ação rescisória somente poderia operar efeitos após o respectivo trânsito em julgado (efeito *ex nunc*), o qual somente ocorreu em 2010.

Argumenta, por fim, não ser cabível a cobrança concomitante das multas de ofício proporcional e isolada.

Passo à análise da lide.

Das preliminares suscitadas quanto à nulidade do auto de infração

Quanto às nulidades aventadas, ressalto, de plano, que nada há que se reparar no auto formalizado.

Veja-se, nesse sentido, excerto do Termo de Verificação que faz parte do auto de infração questionado:

O procedimento fiscal foi instaurado para, entre outros, verificação da regularidade do cumprimento das obrigações tributárias relativas à apuração e recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -CSLL, por parte da empresa incorporada CARAÍBA, no período compreendido pelos anos de 2006 a 2008.

(...)

A infração cometida pelo contribuinte, que originou o presente Auto de Infração, do qual este relatório é parte integrante, é a de falta de declaração e recolhimento, por parte da empresa incorporada pela fiscalizada, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL nos anos de 2006 a 2008, instituída pela Lei nº 7.689/1988 e declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal - STF, com exceção apenas de seu art 8º, que a exigia já para o resultado do ano de 1988.

Observe-se que fora devidamente discriminado o objeto da fiscalização levada a efeito, bem como o sujeito passivo da autuação combatida. Como bem mencionou a autoridade fiscal, a Caraíba fora extinta em 13/11/2009, vez que incorporada pela Paranapanema.

Sendo a Paranapanema incorporadora da contribuinte fiscalizada, caberia a ela a responsabilidade pelas obrigações tributárias oriundas da empresa incorporada, conforme previsão do art. 132 do Código Tributário Nacional.

Há que se considerar, portanto, que a lavratura do auto em nome da incorporadora observou os ditames legais expostos.

Constata-se, ademais, que no caso concreto não houve qualquer cerceamento ao direito de defesa, na medida em que fora a incorporadora regularmente cientificada da decisão e da cobrança dela decorrente, tendo tido a oportunidade, na Impugnação e no Recurso, de contrapor à cobrança dos débitos lançados as mais diversas razões de fato e de direito, como o fez a contento.

Observe-se, ainda, que os autos contêm todos os elementos essenciais à formalização do crédito tributário, eis que presentes a descrição das irregularidades com a identificação da ocorrência dos fatos geradores, das matérias tributáveis, como também a determinação das bases de cálculo e alíquotas aplicáveis, o cálculo dos tributos exigidos, a imposição da penalidade cabível, além da correta identificação do sujeito passivo, como antes verificado.

Nesse sentido, o ato praticado pela fiscalização revestiu-se de todas as formalidades para sua validade, não se identificando qualquer das hipóteses de nulidade previstas nos incisos I e II do art 59 do Decreto nº 70.235/72, de 1972, uma vez que formalizado por pessoa competente e que foi assegurado à autuada o direito de defesa.

De fato, a contribuinte teve acesso a todos os elementos constantes da peça de autuação, bem como das constatações elaboradas durante o procedimento fiscal, os quais permitiram identificar o fundamento da exigência fiscal, possibilitando à autuada apresentar sua defesa no prazo de 30 (trinta) dias da data da ciência da exigência tributária, conforme preceitua o artigo 15 do já mencionado Decreto nº 70.235, de 1972.

Ressalte-se que somente a inobservância dos elementos citados nesses dispositivos é que poderia ensejar a declaração de nulidade do procedimento.

No caso, o que se observa é que a oportunidade de defesa foi regularmente oferecida e plenamente exercida pela autuada, que apresentou impugnação e recurso contra a autuação, na qual demonstra amplo conhecimento da matéria tratada e dos fundamentos da exigência, viabilizando a instauração da fase litigiosa do processo e dando causa à presente análise no contencioso administrativo.

Não há, portanto, que se falar em nulidade do auto de infração em análise. Rejeito, pois, as preliminares de nulidade suscitadas pela defesa.

Do mérito

Do alcance temporal da coisa julgada

De se ressaltar, inicialmente, que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador apreciou os litígios instaurados nos autos dos processos nº 10580.003980/98-03, 13502.000549/2001-84 e 13502.000775/2006-70, citados no relatório, relativos às exigências fiscais nos respectivos anos-calendário de 1994; 1997 a 2001 e 2001 a 2004, sendo os créditos tributários formalizados de ofício mantidos integralmente, inclusive após análise pelo então Conselhos de Contribuintes, como é o caso do PAF 13502.000775/2006-70, Acórdão 101-96.760, da Primeira Câmara do Primeiro CC, de 29/05/2008.

Nos termos do Acórdão da Delegacia de Julgamento da Receita Federal em Salvador nº 694, proferido em 04/01/2002 nos autos do processo de nº 13502.000549/2001-84, constata-se da leitura do voto elaborado pelo i. Relator que na solução daqueles litígios foram apreciados idênticos procedimentos da empresa Caraíba.

Isto é, ao não efetuar a declaração/recolhimento da CSLL devida nos períodos então em análise nos referidos autos (anos-calendário 1997 a 2001), tendo em conta decisão transitada em julgado em 1994, posteriormente desconstituída através da Ação Rescisória nº 94.01.29405-4/DF, deu-se origem a exigências fiscais sob as mesmas fundamentações legais, cuja impugnação apresenta o mesmo argumento trazido pela ora Recorrente, ou seja, que a ação rescisória somente poderia gerar efeitos após seu trânsito em julgado, não alcançando, portanto, os fatos geradores a ela anteriores.

Dessa forma, passo a adotar aqui as mesmas razões de decidir já expressas por aquela Delegacia de Julgamento na análise concluída acerca da alegação da contribuinte quanto ao trabalho da fiscalização, coincidentes com o litígio ora em análise:

A Impugnante argumenta, inicialmente, que não caberia a lavratura do auto de infração, pois o fato da Procuradoria da Fazenda Nacional ter ingressado com a Ação Rescisória nº 94.01.29405-4/DF, visando desconstituir a sentença transitada em julgado que declarou inconstitucional a Contribuição Social no processo nº 91.01.00907-9/BA, não respalda a lavratura do referido auto, sendo “*irrelevante se o recurso interposto na rescisória tem ou não efeito suspensivo*”, informando que “*esta rescisória encontra-se hoje aguardando julgamento dos Embargos Infringentes, no eg. Tribunal Regional Federal da 1ª Região, sob o nº 95013666820*”, citando, inclusive, o disposto no artigo 489, do CPC, o qual determina que “*a ação rescisória não suspende a execução da sentença rescindenda*”, entendendo que só seria cabível o lançamento quando ocorresse o trânsito em julgado do acórdão rescisório.

De acordo com a documentação que consta nos autos (docs. de fls. nºs. 393 a 411), observa-se que na data da lavratura do Auto de Infração — 02/08/2001 —, os Embargos Infringentes já tinham sido apreciados e rejeitados, desde 12/03/1996, pelo Tribunal Regional com a seguinte ementa e acórdão (doc. de folha nº 397):

“EMENTA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/07/2013 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente

em 09/07/2013 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 18/07/2013 por LEONA

RDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 23/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

PROCESSO CIVIL. AÇÃO RESCISÓRIA. SÚMULA 343 DO STF. APLICAÇÃO. De acordo com a 2ª Seção do Tribunal Regional a súmula 343 do Supremo Tribunal Federal não é aplicável quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto constitucional de interpretação controvertida nos tribunais.

ACÓRDÃO. Decide a 2ª Seção, por unanimidade, negar provimento aos embargos infringentes.

Brasília – DF, 12 de março de 1996 (data do julgamento). ”

Por seu turno, a Primeira Turma, do egrégio Superior Tribunal de Justiça, em 12/11/1996, ao apreciar os Recursos Especiais de nº 130.404/DF (97.0030835-9), interpostos pela Recorrente e seu litisconsorte, METANOR S.A., **por unanimidade, considerou-os improvidos** com a seguinte ementa e acórdão, “*verbis*” (doc. de fls. 414 a 423):

“EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO RESCISÓRIA. DECADÊNCIA. INÍCIO DA FLUÊNCIA DO PRAZO (CPC, ART. 495). INÉPCIA DA INICIAL. INEXISTÊNCIA. SÚMULA 343/STF. INAPLICAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. IMPROVIMENTO DOS RECURSOS.

De acordo com a lei de ritos (art. 495), o direito de propor ação rescisória se extingue em dois (2) anos e este prazo só começa a correr da data de trânsito em julgado da decisão rescindenda. A interposição de recurso previsto na legislação, ainda que despido de efeito suspensivo, afasta o dies a quo da decadência, salvante a hipótese de ser utilizado extemporaneamente.

A Súmula 343 do STF, impeditiva da procedência da ação rescisória, só tem aplicação quando a causa de pedir (na rescisória) é a ofensa literal a texto legal de interpretação controvertida nos Tribunais, não alcançando, todavia, preceito constitucional.

É desinfluyente no julgamento da rescisória a juntada, com a Inicial do acórdão que decidiu o incidente de inconstitucionalidade de lei, documento só exigível na apreciação do extraordinário.

No âmbito do especial, só se examina questões jurídicas discutidas e decididas nas instâncias ordinárias. Até mesmo os defeitos intrínsecos do julgado carecem de pronunciamento do Tribunal a quo, pela via dos embargos declaratórios, sob pena de supressão de instância (e não conhecimento do especial).

Recursos improvidos. Decisão unânime.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas, decide a Primeira Turma do Superior Tribunal

de Justiça, por unanimidade, negar provimento a ambos os recursos, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Votaram com o Relator os Srs. Ministros HUMBERTO GOMES DE BARROS e GARCIA VIEIRA. Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros MILTON LUIZ PEREIRA E JOSÉ DELGADO. Custas, como de lei.

Brasília(DF), 12 de novembro de 1996 (data do julgamento)."

Isto posto, observa-se que na data da lavratura do Auto de Infração, além dos Recursos Especiais já terem sido julgados e rejeitados pelo Superior Tribunal de Justiça, o Recurso Extraordinário tinha sido rejeitado pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, que, em despacho publicado em 04/12/96, lhe negou seguimento (docs. de fls. nºs. 393 e 394).

Ainda de acordo com os autos, nota-se que o transcrito acórdão foi objeto de Embargos de Divergência sob o nº ERESP 130404, rejeitado pelo relator, Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, em despacho publicado em 25/04/2000, o qual, foi objeto de Agravo Regimental que, atualmente, encontra-se pendente de apreciação pelo referido Ministro (doc. de folhas nºs. 424 e 425).

Assim, no que diz respeito à necessidade do trânsito em julgado do acórdão rescisório para a lavratura do Auto de Infração, é de se observar o disposto no artigo 497 do Código de Processo Civil, o qual determina, "verbis":

*"Art. 497. **O recurso extraordinário e o recurso especial não impedem a execução da sentença**; a interposição do agravo de instrumento não obsta o andamento do processo, ressalvado o disposto no art. 558 desta lei."*

Obs.: grifei.

Por outro lado, o artigo 587 do CPC, ao tratar da execução da sentença, determina que: *"A execução é definitiva, quando fundada em sentença transitada em julgado ou em título extrajudicial; **é provisória, quando a sentença for impugnada mediante recurso, recebido só no efeito devolutivo**"*(grifei).

Por oportuno, cabe trazer a lume lição de Moacyr Amaral dos Santos, na sua conhecidíssima obra, "Primeiras Linhas de Direito Processual Civil", 3º volume, página 181, quando, tratando do efeito do Recurso Especial, assim se manifesta:

"O recurso especial tem apenas efeito devolutivo (Cód. Proc. Civil, art. 542, § 2º). Por consequência, o recurso especial não suspende a execução da sentença Cód. Proc. Civil, art. 497, com a redação da Lei nº 8.038/90. Ver nº 775).

***O recorrido poderá requerer carta de sentença para a execução do acórdão hostilizado, vez que permanece vigente o art. 587, segunda parte, do Código de Processo Civil, que preceitua: (a execução) 'é provisória, quando a sentença for impugnada mediante recurso, recebido só no efeito devolutivo'. Nesse sentido é a redação do art. 306 do Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça, ao dispor: 'será extraída carta de sentença, a requerimento do interessado, para execução de decisões: I – ... pender de julgamento do Tribunal recurso sem suspensivo'.**"*

Obs.: destaquei

Isto posto e a teor dos citados dispositivos legais, ao contrário do que afirma a Recorrente, tem relevância sim o Acórdão Rescisório, em razão dos recursos por ela interpostos, além de não terem efeito suspensivo, já tinham sido julgados, podendo, por isso, ser executada a sentença, ainda que de forma provisória.

Afastada fica, também, a aplicação, à espécie, do artigo 489 do Código de Processo Civil, em face deste artigo tratar dos efeitos ocorridos quando da **propositura da Ação Rescisória e não dos efeitos da sentença – resultado da ação.**

No que diz respeito à argumentação da Interessada relativamente ao cabimento da ação rescisória, ela é aqui totalmente despiciente, seja porque não é este o foro competente, seja em razão da matéria já ter sido submetida ao judiciário, o qual, via 2ª Seção do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, tendo como relator o Juiz Eustáquio Silveira (Ação Rescisória nº 94.01.29405-4/DF, Diário da Justiça de 29/05/1995, página 32544), se pronunciou sobre o seu cabimento, não tendo a autoridade administrativa competência para tal mister, cabendo-lhe, tão-somente, adequar-se aos efeitos da sentença, que, no presente caso, teve a seguinte ementa e acórdão (docs. de folha nºs. 370 a 390):

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO RESCISÓRIA. ARGÜIÇÃO DE DECADÊNCIA E INÉPCIA DA INICIAL. INOCORRÊNCIA. ADMISSIBILIDADE DA AÇÃO. SÚMULA 343/STF. QUESTÃO CONSTITUCIONAL. CONTROVÉRSIA INSTALADA APÓS A PROLAÇÃO DO ACÓRDÃO RESCINDENDO. LEI 7.689/88. INCONSTITUCIONALIDADE APENAS DO ART. 8º.

1. O direito de propor ação rescissória se extingue em 2 (dois) anos contados do trânsito em julgado da decisão que se pretende rescindir. A interposição do recurso cabível, a menos que intempestivo ou manifestamente por parte ilegítima, suspende o início da contagem do prazo decadencial.

2. A autora pediu a rescisão do julgado e novo julgamento da causa, o que afasta a argüição de inépcia da inicial.

3. Admite-se a ação rescisória se o acórdão violou a Constituição e a Lei nº 7.689/88, ao considerar esta última como inconstitucional.

4. Afasta-se a aplicação da Súmula 343/STF quando a questão controvertida for de natureza constitucional. Ademais, no caso, a controvérsia entre tribunais só se instalou após a prolação do acórdão rescidendo.

5. A instituição da Contribuição Social sobre o Lucro das pessoas jurídicas, mediante a Lei 7.689/88, nada tem de inconstitucional. Apenas o seu art. 8º, que determinou a sua cobrança já a partir do resultado obtido em 31/10/88, não se compadece com o disposto no art. 150, III, 'a', combinado com o art. 195, § 6º, da carta política em vigor.

6. Ação Rescisória julgada procedente para, rescidindo o acórdão, dar provimento parcial aos recursos.

ACÓRDÃO

Decide a Seção rejeitar as arguições de decadência e inépcia da petição inicial, por maioria, admitir a rescisória e, a unanimidade, desconstituir o acórdão, para julgar procedente a rescisória e dar provimento parcial aos recursos."

Obs: o negrito não consta no original.

Por pertinente à matéria, convém transcrever os seguintes dispositivos do Decreto-lei nº 1.737, de 20 de dezembro de 1979 e da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, como se segue:

– Do Decreto-lei nº 1.737, de 1979:

"Art. 1º - Serão obrigatoriamente efetuados na Caixa Econômica Federal, em dinheiro ou em Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional - ORTN, ao portador, os depósitos:

I - ...

II - em garantia de execução fiscal proposta pela Fazenda Nacional;

III - em garantia de crédito da Fazenda Nacional, vinculado à propositura de ação anulatória ou declaratória de nulidade de débito;

IV - ...

§ 1º - O depósito a que se refere o inciso III, do artigo 1º, suspende a exigibilidade do crédito da Fazenda Nacional e elide a respectiva inscrição de Dívida Ativa.

§ 2º - A propositura, pelo contribuinte, de ação anulatória ou declaratória da nulidade do crédito da Fazenda importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto."

Obs.: Grifei.

– Da Lei nº 6.830, de 1980:

"Art. 38. A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo único. A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto."

Obs.: grifei.

Assim, observa-se que não cabe a Recorrente ressuscitar na esfera administrativa questões já decididas em nível judicial, em razão da via judicial ser uma instância autônoma e superior a administrativa fiscal, podendo, inclusive, implicar em renúncia às instâncias administrativas.

A par da referida sentença e como já aqui visto, mantida em grau recursal, não havia e como não há, qualquer óbice que impedisse a Autoridade Lançadora de no uso da competência que lhe é atribuída pelo artigo 142 do CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), realizar os lançamentos cabíveis (o que foi feito), uma vez que, de conformidade com a sentença prolatada na citada Ação Rescisória nº 94.01.29405-4/DF, tendo no pólo ativo a Fazenda Nacional e no pólo passivo a Recorrente e outros, estão ali expressos dois juízos (artigo 494 do CPC):

a) o “*judicium rescidens*”, cujo efeito foi o de rescindir a sentença que permitia a Interessada (Caraíba Metais S/A) subtrair-se da exigência da Contribuição Social s/o Lucro imposta pela Lei nº 7.689, de 1988, apagando-a do mundo jurídico, a partir de 29/05/1995, data da publicação da sentença rescisória; e

b) o “*judicium rescissorium*”, onde a matéria foi reapreciada, tendo a referida Contribuição sido julgada constitucional, a exceção do artigo 8º da Lei nº 7.689, de 1988, o qual determinava que aquele tributo seria devido “a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988.”

Logo, ao contrário do que afirma a Recorrente, conclui-se que no momento da lavratura do Auto de Infração a ação rescisória já havia sido julgada procedente, estando, por isso, restabelecido o vínculo jurídico de natureza obrigacional, “*ex lege*”, uma vez que a sentença que garantia o não recolhimento da Contribuição Social tinha sido rescindida e a matéria reapreciada, cujo resultado foi uma nova sentença de mérito restabelecendo o vínculo jurídico que tinha sido cortado pela sentença rescindida (juízo rescisório), não sendo necessário, portanto, se esperar pelo trânsito em julgado da sentença rescisória para a lavratura do Auto de Infração ora em comento, conforme alegado pela Recorrente.

No que diz respeito aos efeitos da sentença rescisória no tempo, a Recorrente, citando doutrina, entende que “*até o trânsito em julgado da decisão proferida na rescisória, o julgamento original é inteiramente válido e eficaz e as relações jurídicas que se originarem neste intervalo continuam inalteradas e regidas pela referida decisão original. E a decisão da rescisória apenas tem aplicação às relações jurídicas que vierem a ocorrer posteriormente ao seu trânsito em julgado*”, ou seja, a referida sentença rescisória só produziria efeitos “*ex nunc*”.

Entretanto, como já aqui visto, a sentença rescisória criou 2 (dois) juízos, o primeiro, o “*JUDICIUM RESCIDENS*”, resultou no acolhimento do pedido e, com isso, criou (constituiu) uma situação jurídica nova ao desfazer a autoridade da coisa julgada, produzindo o efeito constitutivo com eficácia “*ex nunc*”, ou seja, só produz efeitos para o futuro, a partir do seu nascimento.

Já no segundo juízo, o “*JUDICIUM RESCISORIUM*”, o tribunal reapreciou a matéria e, à medida em que substitui a sentença primitiva, ela terá, também, a mesma natureza daquela a que esteja substituindo, que, no presente caso, é DE NATUREZA DECLARATÓRIA, uma vez que restabeleceu a obrigação tributária, cujos efeitos, conforme ensinamento tradicional e muito difundido entre nós, é “*ex tunc*”, consoante leciona Moacyr Amaral Santos, na sua obra “*Primeiras Linhas de*

Direito Processual Civil”, 16^a edição, Ed. Forense, 1997, quando trata dos efeitos das sentenças meramente declaratórias, “*verbis*” (obra cit. págs. 30 e 31):

“Ação meramente declaratória é a que tende a simples declaração da existência ou inexistência de uma relação jurídica, ou, excepcionalmente, da autenticidade ou falsidade de documento. Funda-se no art. 4º do Código de Processo Civil: ‘O interesse do autor pode limitar-se à declaração.’

A sentença, que julgar procedente a ação, acolhendo o pedido do autor, declarará a certeza da existência ou inexistência da relação jurídica, ou a autenticidade ou falsidade documento. Nada mais. Com a simples declaração de certeza se esgota a função do juiz, a quem só isso foi pedido. Daí a sua denominação – sentença meramente declaratória.

a) O efeito de tais sentenças é meramente declaratório porque outra coisa não fazem senão declarar a certeza da existência ou inexistência de relação jurídica, ou da autenticidade ou falsidade de documento. Nada mais. Com a declaração de certeza se satisfaz a pretensão do autor.

b) O efeito meramente declaratório retroage à época em que se formou a relação jurídica, ou em que se verificou a situação jurídica declarada. É, pois, efeito ex tunc. Declarada a existência de um crédito, este se tem por certo desde a data de sua formação; declarada a falsidade de um documento, o efeito da sentença retroage à data em que se verificou a falsificação; declarado nulo o casamento, o efeito da sentença retroage à data em que este se celebrou.”

Obs.: o negrito e o grifo não constam no original.

Logo, equivoca-se a Recorrente ao procurar atribuir à sentença da ação rescisória efeitos somente constitutivos, quando, em realidade, ela tem os dois efeitos, o constitutivo e o declaratório.

Portanto, equivoca-se mais uma vez quando afirma que a “a decisão atacada via rescisória continua a constituir ‘coisa julgada’ para todos os fins...”, isto porque, como já aqui visto, a referida sentença transitada em julgado foi desconstituída pela sentença rescisória, não existindo coisa julgada que a desobrigue da obrigação tributária formalizada via Auto de Infração, pois, a adotar-se tal entendimento, estar-se-ia a negar a eficácia da sentença rescisória, fazendo letra morta do provimento judicial.

Por pertinente, cabe aqui transcrever parte do Parecer nº 1.277 de 17 de novembro de 1994, publicado no DOU de 28/12/1994, página 20738, expedido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, tratando dos efeitos de decisão judicial transitada em julgado, em ação ordinária, relativamente a Contribuição Social sobre o Lucro, como se segue:

“...

4. De início, noticie-se que, em tema de ação declaratória, a 1ª Turma do Augusto Pretório, no Julgamento do RE nº 99.435-1, Relator Ministro RAFAEL MAYER, decidiu que **‘a declaração de intributabilidade, no pertinente a relações jurídicas originadas de fatos geradores que se sucedem no tempo, não pode ter o caráter de imutabilidade e de normatividade a abranger eventos futuros’**. (in ‘R.T.J.’ 106/1.189)

5. Esse entendimento foi ratificado pelo Plenário, no julgamento da Ação Rescisória nº 1.239-9-MG, cujo Relator, o Ministro CARLOS MADEIRA, acolheu o Parecer do então Procurador-Geral da República, o hoje Ministro SEPULVEDA PERTENCE, pela improcedência da ação. No referido julgado, o Emérito Ministro MOREIRA ALVES esclareceu que **‘não cabe ação declaratória para efeito de que a declaração transite em julgado para os fatos geradores futuros, pois a ação dessa natureza se destina a declaração da existência, ou não da relação jurídica que se pretende já existente. A declaração da impossibilidade do surgimento de relação jurídica no futuro porque não é esta admitida pela Lei, ou pela Constituição, se possível de ser obtida pela ação declaratória, transformaria tal ação em representação de interpretação ou de inconstitucionalidade em abstrato, o que não é admissível em nosso ordenamento jurídico.’** (in ‘Revista Jurídica’ nº 159 – jan/91, p. 39)

6. Mesmo se admitíssemos a tese da restrição da Súmula nº 239 do S.T.F., no sentido de que se de uma decisão transitada em julgado, numa ação declaratória, que se coloca no plano da relação de direito tributário material, para dizer da inconstitucionalidade da pretensão do Fisco, decorre coisa julgada a impossibilitar a renovação, em cada exercício, de novos lançamentos e cobranças do tributo, impende ponderar, por outro lado, que tal efeito não prevalece na hipótese de advir mudanças das relações jurídico-tributárias, pelo advento de novas normas jurídicas e de alterações nos fatos, com os seus novos condicionantes.

7. Assim, a res judicata proveniente de decisão transitada em julgado em uma ação declaratória, em que se cuidou de questões situadas no plano do direito fiscal material, não impede que lei nova passe a reger diferentemente os fatos ocorridos a partir de sua vigência, tratando-se de relação jurídica continuativa, como preceitua o inciso I, do art. 471, do C.P.C.

8. *Adapta-se como uma luva ao que acabamos de dizer a Segunda parte da Ementa do Plenário do Supremo Tribunal Federal, no Julgamento do Recurso Extraordinário nº 83.225-SP,ipsis verbis:*

‘2) A coisa julgada não impede que lei nova passe a reger diferentemente os fatos ocorridos a partir de sua vigência.

Embargos rejeitados’ (in ‘R.T.J.’ 92/707).

9. *Cumpra também, noticiar o entendimento do Procurador-Regional da Fazenda Nacional em Pernambuco Dr. ANTÔNIO GALVÃO CAVALCANTI FILHO, exposto no Ofício PRFN/PE nº 406/92, no sentido de que, tornando-se mansa e pacífica a jurisprudência que reconhece a constitucionalidade da legislação da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, verificar-se-ia mudança no estado de fato em relação jurídica de trato sucessivo, hospedada no art. 471, I, do Código de Processo Civil, não havendo de antepor, na matéria, a couraça impermeável da coisa julgada, passando a ter, pois, fomento jurídico a cobrança da exação, independentemente de ação rescisória, ressalvados os efeitos jurídicos dos fatos efetivamente consumados.*

10. *Reforça esta posição, a transcrição de trecho do voto do Ministro COSTA LEITE, no Julgamento da 1ª Turma do sempre Egrégio Tribunal Federal de Recursos da AC nº 81.915-RJ (in RTFR 160/59/61), verbis:*

‘A coisa julgada, como ensina Frederico Marques, é suscetível de um processo de integração, decorrente de situação superveniente, a que deve o juiz atender, tendo em conta a natureza continuativa da relação jurídica decidida.’

11. *Aliás, a primeira parte da Ementa da AC supracitada traz o seguinte entendimento: ‘Tratando-se de relação jurídica de caráter continuativo, não prospera a exceção de coisa julgada, nos termos do art. 471, do CPC’.*

12. *Neste ponto, vale ressaltar que a Lei nº 7.689, de 15.12.88, foi alterada por preceptivos jurídicos novos de vários Diplomas Legais, cabendo citar, apenas a título ilustrativo, os arts. 41, § 3º e 44 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; e o art. 11 da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, c/c os arts. 22, § 1º e 23, § 1º, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.*

13. ***Ressalte-se, outrossim, que a Lei Complementar nº 70/91, no seu art. 11, manteve as demais normas da Lei***

nº 7.689/88 com as alterações posteriormente introduzidas.

14. Ademais, desde a Decisão do Excelso Pretório no Julgamento do Recurso Extraordinário nº 138284-8-CE, a jurisprudência pátria passou a reconhecer mansa e pacificamente a Constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, com a exceção do seu art. 8º.

15. Impende transcrever recente Decisão do Pretório Excelso, confirmando o entendimento dos efeitos da coisa julgada em ação declaratória:

‘Coisa julgada – âmbito – Mesmo havendo decisão em que se conclui pela inexistência de relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte, não se pode estender seus efeitos a exercícios fiscais seguintes.’ (Plenário do STF – E. Decl. Em. Diver. Em Re. nº 109.073-1-SP, Rel. Min. ILMAR GALVÃO – Jul. 11.2.93)

20. Diante do exposto, ***conclui-se que, tendo havido alterações das normas que disciplinam a relação tributária continuativa entre as partes, não seria cabível, no caso, a alegação da exceção da coisa julgada em relação a fatos geradores sucedidos após as alterações legislativas, sendo do interesse público o lançamento e a cobrança administrativa ou judicial dos créditos decorrentes.***

Obs.: o negrito não consta no original.

Acompanhando o transcrito entendimento, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região e o Superior Tribunal de Justiça, assim se manifestaram nos seguintes recursos:

– no Tribunal Regional Federal da 5ª Região (extraído da Revista Dialética de Direito Tributário nº 36, páginas nºs. 200 e 201):

“Apelação Cível nº 127233 – PE (97.05.40368-6)

Apelante: Fazenda Nacional

...

Ementa

Embargos à Execução Fundamentados em Coisa Julgada. Sentença Mandamental em Matéria Tributária Transitada em Julgado. Relação Continuativa.

A sentença que entende indevida a cobrança de determinado tributo, sem especificar o exercício, produz efeitos para o futuro, mas sem o caráter de perpetuidade.

A coisa julgada faz lei entre as partes, sendo o ‘mesmo estado de fato e de direito’.

Modificações legislativas. Novo fato gerador. Aplicação da lei nova. Afastamento dos efeitos da coisa julgada.

Acórdão

Vistos etc.

Decide a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por unanimidade, dar provimento à apelação e à remessa, nos termos do relatório e voto anexos que passam a integrar o presente julgamento.

Recife, 14 de maio de 1998 (data do julgamento).

(DJU 2 de 29/05/1998, p. 443)”.

– no Superior Tribunal de Justiça (extraídos da Revista Dialética de Direito Tributário de nº. 20 – páginas nºs. 190, 191; e nº 73, páginas 214 e 215):

“Recurso Especial nº 88.531 – São Paulo (96.0010215-5)

Relator: O Senhor Ministro Milton Luiz Pereira

Recorrente: Algodoeira Donega Ltda.

Recorrida: Fazenda do Estado de São Paulo

Advogados:...

Ementa

Tributário. ICMS. Diferimento. Princípio da Não-Cumulatividade. Coisa Julgada em Relação à Cobrança de Imposto. Decreto-lei 406/68 (art. 3º § 1º). Súmula 239/STF.

1. O julgado limita-se à lide. Tratando-se da cobrança de dívida fiscal os efeitos do provimento judicial irradiam-se a determinado exercício, ainda porque a coisa julgada não impede que lei nova discipline diferentemente os fatos debatidos. Enfim, o julgado não tem caráter de imutabilidade para os eventos fiscais futuros.

2. O diferimento da incidência do ICMS não ofende o princípio da não –cumulatividade do tributo. Descabimento do creditamento do valor do ICMS na operação seguinte. Inexistência do direito de crédito.

3. A dívida pode ser corrigida monetariamente com índices oficiais, contando-se os juros consequentes à mora. Legalidade da multa.

4. Procedentes jurisprudenciais.

5. Recurso improvido.

Acórdão

Vistos e relatados estes autos, em que são partes as acima indicadas:

Decide a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Participaram do julgamento os Senhores Ministros José Delgado, José de Jesus Filho, Demócrito Reinaldo e Humberto Gomes de Barros. Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Humberto Gomes de Barros.

Custas, como de lei.

Brasília-DF, 16 de dezembro de 1996 (data do julgamento).

(DJU 1 de 24/02/1997, p. 3295)

Recurso Especial nº 281.209 – GO (2000/0101846-9)

Relator: Ministro José Delgado

Recorrente: Fazenda Nacional

Procurador:...

Recorrida: Distribuidora de Motores Cummins Centro Oeste Ltda.

Advogado:...

Ementa

Tributário. Coisa Julgada. Efeitos. Relação Jurídica Continuativa. Contribuição Social sobre o Lucro.

1. A Lei nº 7.689, de 15.12.88, foi declarada constitucional, com exceção do art. 8º, pelo STF (RE nº 138284-8-CE).

2. Efeitos da coisa julgada que reconheceu, sem exame pelo STF, ser inconstitucional toda a Lei nº 7.689, de 15.12.88.

3. Superveniência da Lei nº 8.212, de 24.07.91, e da LC nº 70, de 30.12.1991. Reafirmação, nestas leis, da instituição da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas.

4. Superveniência de situações jurídicas que afetam a imutabilidade da coisa julgada quando se trata de declaração de inconstitucionalidade não examinada, na

situação debatida, pelo STF e proclamada na apreciação de relação jurídico-tributária de natureza continuativa.

5. Recurso provido que resulta em denegação da segurança impetrada pela empresa, obrigando-a a pagar a contribuição em questão devida, a partir da vigência da Lei nº 8.212/91, por respeito aos efeitos da coisa julgada nos exercícios de 1989 e 1990. Inexistência de ação rescisória.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Garcia Vieira, Humberto Gomes de Barros e Milton Luiz Pereira votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 07 de junho de 2001 (Data do Julgamento)”

(DJU 1-E de 27/08/2001, p. 227).

Obs.: os destaques não constam nos originais.

Ainda sobre o tema, o 1º Conselho de Contribuintes, via 1ª e 7ª Câmaras, tem assim se pronunciado (Revista Dialética de Direito Tributário nº 65 — pág. 211, e de nº 69, pág. 222):

“Processo nº: 10580.006664/97-31

Recurso nº: 119273

Matéria: Contribuição Social Sobre o Lucro Anos Calendário 1995 e 1996

Recorrente: Copene – Petroquímica do Nordeste S/A

Recorrida: DRJ – Salvador/Ba.

Sessão de: 10 de novembro de 2000

Acórdão nº: 101-93.287

Cerceamento ao Direito de Defesa – Depósito Recursal – Opção Pela Via Judicial — a impetração, pelo contribuinte, de mandado de segurança contra a exigência do depósito recursal inibe o pronunciamento da autoridade administrativa, visto a submissão da matéria à tutela autônoma e superior do Poder Judiciário, que concedeu a segurança em grau de sentença.

Coisa Julgada Material em Matéria Fiscal — o alcance dos efeitos da coisa julgada material, quando se trata de fatos geradores de natureza continuativa, não se projeta

para fatos futuros, a menos que assim expressamente determine, em cada caso, o Poder Judiciário.

Isenção – Inexistindo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão (CTN, art. 177, II).

Contribuição Social – Base de Cálculo – Diferença IPC/BTNF Ano de 1990 – Validados os resultados da escrituração, que no período-base de 1990 adotou a variação do IPC como fator de correção monetária, nenhuma ressalva cabe fazer ao valor da Contribuição Social Sobre o Lucro, cuja base de cálculo é, por expressa disposição legal, o resultado do exercício apurado de acordo com a legislação comercial, ajustado pelas adições e exclusões previstas no art. 2º da Lei 7.689/88.

Recurso Parcialmente provido.

Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, para excluir da base de cálculo decorrente da diferença o IPC/BTNF – 1990. Vencido o Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, na matéria submetida ao Poder Judiciário.

Edison Pereira Rodrigues Presidente e Relator

José Antonio da Silva – Chefe da Secretaria

(DOU de 1-E de 29/11/2000, p. 16)”

Processo nº: 10283.008183/99-40

Recurso nº: 123249

Matéria: Contribuição Social Sobre o Lucro – Ex(s): 1990, 1991, 1993, 1995 e 1996

Recorrente: Sharp do Brasil S/A Indústria de Equipamentos Eletrônicos.

Recorrida: DRJ – Manaus/AM

Sessão de: 05 de dezembro de 2000

Acórdão nº: 107-06138

CSLL – ‘Coisa Julgada’ em Matéria Tributária – Alcance – Em matéria tributária a chamada ‘coisa julgada’ tem limites: 1) Tratando-se de Mandado de Segurança, a eficácia da coisa julgada deve ficar restrita ao período de incidência que fundamentou a busca da tutela jurisdicional, não se aplicando, portanto, às relações futuras, relações continuativas; 2) Tratando-se de Ação Declaratória de Inexistência da Relação Jurídica pesam conta a perenidade da decisão: a) a alteração superveniente da legislação (art. 471, I, do Código de

Processo Civil); e b) a superveniência da Declaração de Constitucionalidade, exarada pela Suprema Corte.

Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para reconhecer tão-só o indébito em relação ao ano de 1989.

Maria Beatriz Andrade de Carvalho – Presidente

Luiz Martins Valero – Relator

(DOU I-E de 17/04/2001, p. 19)”

Obs.: os destaques não constam nos originais.

Em sessão realizada em 14/07/1998, com a seguinte ementa, assim se manifestou a 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, no Recurso nº 14.339, Acórdão nº 108-05.225, tendo como recorrente a Honda Componentes da Amazônia Ltda. e recorrida a DRJ de Manaus (AM), “verbis”:

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – INEXIGIBILIDADE MANIFESTADA EM DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO – EFEITOS DA COISA JULGADA – IMUTABILIDADE – A sentença judicial proferida em mandado de segurança, transitada em julgado e não atacada através de ação rescisória, só é imutável em relação aos fatos concretos declinados no pedido (direito líquido e certo). Sua eficácia deve ficar restrita ao período de incidência que fundamentou a busca da tutela jurisdicional.

RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUATIVA – PERENIDADE – LIMITE TEMPORAL – Não são eternos os efeitos da decisão judicial transitada em julgado, proferida por Tribunal Regional Federal, que afasta a incidência da Lei nº 7.689/88, sob o fundamento de sua inconstitucionalidade. Ainda que se admitisse a tese da extensão dos efeitos dos julgados nas relações jurídicas continuadas, esses efeitos sucumbem ante pronunciamento definitivo e posterior do STF em sentido contrário, como também sobrevindo alteração legislativa na norma impugnada.”

Obs.: o negrito não consta no original.

No mesmo sentido, a Terceira Câmara, do 1º Conselho de Contribuintes, na sessão realizada em 12 de abril de 2000, no Recurso nº 119348, acórdão nº 103-20.267, tendo como recorrente a Pronor Petroquímica S/A, e recorrida esta Delegacia de Julgamento, prolatou a seguinte ementa:

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO – DIREITO ADQUIRIDO – INSUBSISTENTE CONFIGURAÇÃO EM FACE DE LEI ULTERIOR – RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUATIVA – LEI NOVA E FATOS DE NATUREZA DIVERSA – PRECEDENTES

DOS TRIBUNAIS SUPERIORES – INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI NÃO ACOLHIDA PELO STF – O controle da constitucionalidade das leis, de forma cogente e imperativa em nosso ordenamento jurídico é feito de modo absoluto pelo Colendo supremo Tribunal Federal. A relação jurídica de tributação da Contribuição Social sobre o Lucro é continuativa, incidindo, na espécie, o art. 471, I, do CPC. A declaração de intributabilidade, no pertinente a relações jurídicas originadas de fatos geradores que se sucedem no tempo, não pode ter o caráter de imutabilidade e de normatividade a abranger eventos futuros (STF). A coisa julgada em matéria tributária não produz efeitos além dos princípios péticos postos na Carta Magna, a destacar o da isonomia (STJ – RESP 96213/MG). A Lei nº 8.034, de 13.04.1990, ao resgatar edições legais pretéritas, erigiu, ao mesmo tempo, exacerbadas inovações na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, distanciando-a, dramaticamente, da prescrita pela Lei nº 7.689/88. Desta forma e manifestamente atendeu-se ao dualismo que se aponta indispensável.”

Obs.: o negrito não consta no original.

Assim, verifica-se que a jurisprudência pátria (tanto a judicial quanto a administrativa) tem entendido que nas relações tributárias de natureza continuativa entre o Fisco e o contribuinte, não é cabível a alegação da exceção da coisa julgada em relação aos fatos geradores ocorridos após as alterações legislativas, que é o caso ora aqui tratado, uma vez que os fatos geradores objeto do Auto de Infração ocorrem no decorrer dos anos-calendário de 1997 a 2000, enquanto as alterações legislativas são dos anos de 1991, 1992, 1995 e 1996 (Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991; Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991; Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992; Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; e Lei nº 9.430, de 1996), anteriores, portanto, à data da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária ora aqui exigida.

Portanto, além da sentença rescisória ter limitado os efeitos da sentença transitada em julgado aos resultados encerrados em 31/12/1998 com o re julgamento da causa — juízo rescisorium —, e conforme bem colocado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, no transcrito Parecer de nº 1.277, em se tratando de relação jurídica tributária de natureza continuativa, o artigo 11, da Lei Complementar nº 70, de 1991, ao reafirmar, expressamente, a validade das normas da Lei nº 7.689, de 1988 e de suas alterações posteriores, traçou uma linha divisória no tocante aos efeitos da referida sentença transitada em julgado que só produziria efeitos até o início da vigência do referido diploma legal, porquanto o principal motivo que levou o juízo “a quo” a declarar a inconstitucionalidade da CSLL seria a ausência de Lei Complementar (doc. de folha nº 315) — matéria superada em face da rescisória e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal —, “defeito” este corrigido com a edição do referido diploma legal, “verbis”:

“Art. 11. Fica elevada em oito pontos percentuais a alíquota referida no § 1º do art. 23, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, relativa à contribuição social sobre o lucro das instituições a que se refere o § 1º do art. 22 da mesma Lei,

mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações posteriormente introduzidas.”

Obs.: o negrito não consta no original.

Logo, no presente caso, independentemente do resultado da ação rescisória, se conclui que a sentença transitada em julgado apresentada pela Recorrente não constitui óbice à incidência tributária da Contribuição Social, e, conseqüentemente, à lavratura do Auto de Infração, conforme esta Delegacia já teve oportunidade de se manifestar no Processo nº 10580.003980/98-03, quando prolatou, em 18/01/1999, a “DECISÃO DRJ/SDF Nº 41” (doc. de folhas nºs. 245 a 255), com igual entendimento, também, adotado pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes no acórdão nº 101-93.130 (docs. de folhas nºs. 258 a 270).

Dessa forma, VOTO para considerar PROCEDENTE o lançamento de que trata o Auto de Infração às fls. nºs. 03 a 10 e 22 a 26, mantendo a exigência da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO, no valor de R\$ 5.424.097,98 (cinco milhões, quatrocentos e vinte e quatro mil, noventa e sete reais e noventa e oito centavos), e da MULTA ISOLADA, no valor de R\$ 4.834.582,83 (quatro milhões, oitocentos e trinta e quatro mil, quinhentos e oitenta e dois reais e oitenta e três centavos), conforme demonstrativo a seguir, juntamente com os acréscimos legais correspondentes.

Como exaustivamente analisado no voto transcrito, a ação rescisória nº 94.01.29405-4/DF fora julgada procedente em 29/05/1995, desconstituindo o acórdão que permitia à Recorrente exonerar-se do pagamento da CSLL. Tal decisão transitou em julgado em 2010.

Como bem observa a DRJ Salvador, já em 1995 fora restabelecido definitivamente o vínculo jurídico de natureza obrigacional, “*ex lege*”, uma vez que a sentença que garantia o não recolhimento da Contribuição Social tinha sido rescindida e a matéria reapreciada, cujo resultado foi uma nova sentença de mérito restabelecendo o vínculo jurídico que tinha sido cortado pela sentença rescindida (juízo rescisório).

E, como destaca a autoridade fiscal em seu termo de Verificação, em nenhum momento *a contribuinte obteve medida de natureza cautelar ou antecipatória de tutela, ao contrário, teve indeferida pelo STJ a cautelar proposta no MC 6774/DF, Registro 2003/0138839-0*, mantendo-se intocada a decisão exarada em 29/05/1995.

De qualquer forma, ainda que se desconsiderasse o efeito rescisório da ação nº 94.01.29405-4/DF, posterior mudança de entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto à inconstitucionalidade da Lei que estabelece o tributo em litígio, faz com que a decisão favorável ao contribuinte, que o desobriga ao pagamento das contribuições, tenha seus efeitos limitados aos fatos até então ocorridos.

Isso porque, desde a decisão do STF, no Julgamento do Recurso Extraordinário nº 138284-8-CE, a jurisprudência pátria passou a reconhecer a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, com a exceção do seu art. 8º. É que o Supremo Tribunal Federal, como é de geral conhecimento, declarou a constitucionalidade da contribuição instituída pela Lei nº 7.689/88, afastando apenas sua exigência no ano de 1988.

Portanto, a coisa julgada em questão não tem o poder de gerar quaisquer efeitos relativamente a fatos futuros, inviabilizando prospecção *ad eternum*.

Nesse sentido, fora prolatada, por meio do Acórdão nº 101-96.760, a decisão do então Conselho de Contribuintes, quando da análise do recurso Voluntário interposto relativamente ao acórdão da DRJ Salvador nº 15-12.073, PAF 13502.000775/2006-70, já mencionado.

Por sua relevância, reproduzem-se aqui excertos do referido acórdão:

A matéria trazida aos autos é exclusivamente de direito e já pacificada no âmbito do julgamento administrativo.

A recorrente é detentora de decisão judicial transitada em julgado que a desobrigava do recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, com base na declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/1988 (Apelação Cível nº 910100907/BA).

Em face de tal decisão a Fazenda Nacional ingressou com Ação Rescisória nº 94.01.29405-4/DF, julgada procedente pelo Tribunal Regional Federal da 1 Região, por sentença publicada no Diário da Justiça de 29 de maio de 1995.

O lançamento objeto dos presentes autos são relativos a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2001 a 2004.

Afirma a recorrente que antes do trânsito em julgado da Ação Rescisória não poderia o Fisco proceder ao lançamento de ofício da CSLL não recolhida por força da decisão judicial que se intenta com aquela desconstituir.

No entanto, tal discussão perde razão ao se analisar o entendimento pacificado no âmbito deste Conselho no sentido de que a coisa julgada material decorrente de sentença judicial transitada em julgado abriga o contribuinte contra a exigência contestada até o momento em que seja alterado o estado de direito (Sumula 239 do STF).

A questão da inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/1988 já foi decidida pelo Supremo Tribunal Federal, no sentido de que somente o disposto no artigo 8º da referida lei estaria ferindo a Carta Magna, nos autos do RE 138.284-8/CE, relator da matéria o Ministro CARLOS VELLOSO:

**CONSTITUCIONAL – TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS –
CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS
PESSOAS JURÍDICAS – LEI 7.689, DE 15-12-88.**

**Processo n.º : 10580.004731/95-93 Acórdão n.º : 101-
93.7347 Contribuições para fiscais: contribuições de intervenção e
contribuições cooperativas. CF, arts. 149 e 195. As diversas espécies
de contribuições sociais.**

**A contribuição da Lei 7.689, de 15-12-1988, é uma contribuição social
instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do
art. 195, I, II e III, da Constituição, não exigem para sua instituição, lei
complementar, dado que essa instituição deverá observar a técnica da
competência residual da União (CF, art. 195, § 4º; CF, art. 154, I).**

Posto estarem sujeitas à lei complementar que defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuinte (CF, art. 146, III, a).

Adicional do imposto de renda: classificação desarrazoada.

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

Inconstitucionalidade do art. 8º da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (CF, art. 150, III, a), qualificado pela inexibibilidade da contribuição dentro do prazo de noventa dias da publicação da Lei (CF, art. 195, § 6º).

Vigência e eficácia da lei: distinção.

Recurso Extraordinário conhecido mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do art. 8º da Lei 7.689/88." (DJU de 28-08-92, Seção I, página 13.456 – original sem os destaques)

No tocante à matéria processual relativa à coisa julgada material no trato de matéria fiscal, reproduzo voto da Conselheira Sandra Maria Faroni no recurso nº 015.818, que resultou no acórdão nº 101-92.593, que trata exaustivamente do tema:

O posicionamento do STF acerca da constitucionalidade da Contribuição Social Sobre o Lucro produziu, assim, autêntica "modificação do estado de direito". Não se pode olvidar o papel reservado ao Supremo Tribunal Federal, de "guarda da Constituição", Corte Constitucional cujas decisões, dado esse papel que lhe é atribuído pela própria Constituição, infirmam ou validam o pronunciamento de tribunais inferiores.

Falando sobre a criatividade do intérprete, que na experiência judicial encontra soluções para conflitos de interesses muito mais rápidas do que as respostas formuladas pelo legislador, assim se pronunciou Inocência Mártires Coelho (*in* "Interpretação Constitucional", Sérgio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 1997):

São modelos jurisdicionais por excelência ou modelos autônomos — como denomina Miguel Reale porque o aplicador do direito tem competência para criá-los...

No âmbito da jurisdição constitucional, o exercício dessa criatividade, a rigor, não tem limites, não só porque as Cortes Constitucionais estão situadas "...fora e acima da tradicional tripartição dos poderes estatais", como também porque a sua atividade interpretativa se desenvolve, quase que exclusivamente, em torno de enunciados abertos, indeterminados e polissêmicos, como são as normas constitucionais.

Intérpretes finais da Constituição e juizes últimos de sua própria autoridade, esses tribunais - com ampla aceitação nas sociedades democráticas - acabaram se convertendo numa simples variante do poder legislativo, como atestam as obras de caráter nacional e os estudos de direito constitucional comparado." (O negrito não é do original).

Oportuno, ainda, transcrever alguns acertos e votos na Ação Rescisória n- 1.239-9- MG, por meio da qual se tentava desconstituir decisão dada em Recurso Extraordinário em Ação de Execução, em que saiu vencedor o Estado de Minas Gerais.

A Cooperativa de Consumo dos Servidores do DER/MG, executada como devedora, sustentava a tese de ser a dívida inexigível, eis que decisão anterior transitada em julgado tornou expressa a declaração de que não se sujeitava ela ao ICM enquanto cooperativa e vendendo produtos a seus associados. Vencedora a Fazenda exeqüente, foi a sentença reformada por acórdão que entendeu que a sentença proferida anteriormente, considerando intributáveis as operações, tornou-se imutável e eficaz em relação a todos os fatos futuros. O Estado de Minas Gerais interpôs Recurso Extraordinário, cujo relator foi o Ministro Rafael Mayer, decidido conforme acórdão que tem a seguinte ementa :

(...)

Com efeito, a Súmula 239 consagra a orientação restritiva da coisa julgada, a qual, segundo LIEBMAN, em ensaio sobre limites da Coisa Julgada em Matéria de Imposto, "é uma limitação à procura da decisão justa da controvérsia, e deve, por isso, se bem que socialmente necessária, ficar contida em sua esfera legítima e não se expandir fora dela".

Entre as regras gerais que limitam o alcance da coisa julgada, aponta o prestigioso processualista aquela que exclui da coisa julgada os motivos ou fundamentos da sentença, os quais poderão, portanto, ser apreciados livremente em outro processo, relativo a outro objeto. (Conforme Estudos sobre Processo Civil Brasileiro, 1976, pág. 172 e 174).

Eis o teor do voto do Ministro Moreira Alves no julgamento da rescisória:

"A meu ver, não cabe ação declaratória para efeito de que a declaração transite em julgado para os fatos geradores futuros, pois ação dessa natureza se destina à declaração da existência, ou não, de relação jurídica que se pretende já existente.

A declaração da impossibilidade de surgimento de relação jurídica no futuro porque não é esta admitida pela Lei ou pela Constituição, se possível de ser obtida por ação declaratória, transformaria tal ação em representação de interpretação ou de inconstitucionalidade em abstrato, o que não é admissível em nosso ordenamento jurídico.

Assim, e considerando que não há coisa julgada nesses casos que alcance relações que possam vir a surgir no futuro, acompanho o voto do eminente relator, e julgo improcedente a ação".

A mudança de orientação jurisprudencial não afeta, por si só, a eficácia de sentença e a respectiva autoridade de "coisa julgada". Mas, partindo da premissa de que a sentença resolve questão prática de aplicação de regra jurídica a fatos concretos já verificados, declara a inexistência de relação jurídica que se pretende já

existente, não alcança, aquela, exercícios futuros. Portanto, a mudança jurisprudencial em função de decisão do STF não afeta a eficácia da sentença quanto a fatos anteriormente ocorridos.

Não se questiona, pois, a autoridade da coisa julgada, que não é atingida por decisão posterior do Supremo Tribunal Federal. Apenas se delimitam seus efeitos, que não se projetam para fatos futuros, ainda não acontecidos.

Finalmente, tomei conhecimento do brilhante parecer produzido, em junho do ano último, pelo eminente tributarista José de Souto Maior Borges, versando sobre os limites constitucionais e infraconstitucionais da coisa julgada tributária (contribuição social sobre o lucro), e do qual transcrevo alguns excertos.

3.1- A isonomia não corresponde a um princípio constitucional qualquer...

A isonomia, mais precisamente, a legalidade isonômica, é o proto princípio, o mais originário e condicionante dos princípios constitucionais, enquanto dele dependem todos os demais para sua eficácia. E que sem ele decerto a perderiam.

3.2 ...poder-se á concluir sinteticamente : a isonomia não está apenas na CF, ela é a própria CF, com a qual chega a confundir-se. A CF de 1988 é uma condensação da isonomia. (..).

3.3 Chega a ser chocante, portanto, venha a ser esse princípio pretensamente reduzido a uma quinquilharia da qual é possível sem mais descartar-se o intérprete e aplicador da CF, com o invocar-se sem pertinência voto antigo do Min. CASTRO NUNES, como se ele tivesse o condão de afastar qualquer controvérsia relativa à quebra de isonomia na hipótese de ficarem as empresas partes no julgado à margem do dever de contribuir para a seguridade social.

3.4 E sobre mais é impertinente a invocação daquele voto porque ele não enfrentou a questão constitucional e processual que agora se interpõe : a antinomia não é entre decisões de tribunais de igual hierarquia, mas entre decisões do STF e as de TRF. É questão a ser enfrentada e resolvida à luz de outros critérios e não de uma decisão isolada qualquer e do efeito típico desse julgado. Porque a questão é no fundamental de sintaxe normativa : relações entre decisões do STF e decisões dos TRF.

3.6 Agora, fazer prevalecer decisões hierarquicamente inferiores, excludentes do gravame, contra decisões do STF, é subversão da hierarquia, problema inconfundível com a questão de simples alteração jurisprudencial (p.ex., da jurisprudência de um mesmo tribunal). E fazer prevalecer ad futurum a decisão judicial pela inconstitucionalidade da contribuição restrita às partes (controle d(fuso) é estabelecer um regime jurídico privilegiado, que não encontra, esse sim, guarida na CF, antes é constitucionalmente repudiado. Efeito de um julgado não deve, nunca, importar ruptura da CF, sobretudo do mais eminente dos seus princípios : a isonomia.

4.1 (.) *A persistir o entendimento de que, por força do julgado, certas empresas estariam exoneradas para sempre da contribuição social, ter-se-ia por portas transversas uma isenção atípica, ao arrepio do princípio da legalidade tributária (CF, arts. 50, II e 150, I, CTN, arts. 97, VI e 175, I), Lê., por via diretamente jurisdicional.*

4.7- *E, na medida em que somente algumas empresas seriam detentoras do estranho privilégio, ter-se-ia a subversão da ordem constitucional*

A ordem econômica observará, dentre outros princípios, o princípio (e não simples norma) da livre concorrência entre empresas. (.) Como poderá ser "livre" uma concorrência entre empresas se umas pagam e outras não a contribuição social? Estranha invocação da coisa julgada: o processual se contrapondo e anulando o constitucional.

(.)

6.3 *A "guarda da Constituição" é uma cláusula-síntese. Seu campo material de validade abarca, na sua universalidade de significação, a competência toda do STF.*

(...)

6.4- *Não há como se afastar a posição de proeminência das decisões do STF no contraste com as de quaisquer outros tribunais do País, mesmo sob a invocação da proteção da coisa julgada. Esse efeito a coisa julgada não tem, porque ele equivaleria a uma derrogação parcial da cláusula-síntese, na medida em que prevalecessem as decisões jurisdicionais em contrário, sob a invocação da coisa julgada que desconsiderasse esses limites constitucionais...*

6.5 *A CF protege a coisa julgada, sem no entanto determinar-lhe os limites objetivos e subjetivos. Como estão no campo da indeterminação constitucional, esses limites são infra ordenados com relação aos limites constitucionais -quaisquer deles. Logo, a cláusula síntese da competência do STF é, sob esse aspecto, sobre ordenada. O que lhe revela a eminência, antes uma proeminência : a coisa julgada não pode ter o efeito de derrogar (= revogar parcialmente), a cláusula síntese : o STF é o guardião da CF. É este um limite constitucional à eficácia da coisa julgada.. A invocação da coisa julgada na hipótese de débitos posteriores ao julgado é simplesmente impertinente. Viola regra da dialética processual : a da pertinência. Violação oculta pela caracterização exclusiva da coisa julgada como instituto de direito processual. E estudada, como se não tivesse nenhuma implicação com a ordem constitucional. Estando os seus limites fixados na ordem infraconstitucional, a coisa julgada, não pode prevalecer contra a CF.*

9.4 *Todavia essas questões podem ser desconsideradas, para economia de argumentação, em decorrência das decisões do SW*

que proclamam a constitucionalidade da contribuição social sobre o lucro.

O STF não é órgão consultivo ou opinativo. É órgão de produção do direito : a sua decisão introduz norma individual, se de controle difuso se trata, como na hipótese. Houve, portanto, no plano dessas normas individuais, nítida alteração no antecedente estado de direito. É o quanto é necessário para consistentemente invocar o CPC, art. 471 (.).

Todas essas razões me levam a votar pela confirmação da decisão recorrida.

Em resumo, ainda que não viesse a ser rescindida a decisão transitada em julgado em 1994, o fato de o STF considerar, posteriormente, a constitucionalidade da cobrança da CSLL, limitaria os efeitos da coisa julgada, a qual não alcançaria, portanto, fatos posteriores à decisão do Egrégio tribunal.

Observe-se, ainda, que, ao contrário do defendido pela Recorrente, o parecer PGFN 492 de 2011 aplica-se à hipótese em comento, no mesmo sentido do acórdão acima transcrito. Veja-se:

(a eficácia da coisa julgada inicial) não mais se distende para o tempo futuro e sem fim, devendo cessar imediatamente, independentemente de rescisão ou anulação, se lhe sobrevém pronunciamento da Corte Suprema que com ela posteriormente colide; nessa hipótese, nem se haverá de cogitar de conflito entre valores ou entre princípios, porquanto a supremacia da Constituição, com os conteúdos que lhe define a Corte Suprema - seu intérprete final e autorizado - tem de sobrepor-se a quaisquer outras decisões judiciais” (Resp nº 841.818/DF- Dje 16/11/2011).

Dessa forma, inaceitável a alegação da Recorrente de que estava desobrigada ao recolhimento da CSLL, porque amparada por decisão transitada em julgado.

Da responsabilidade da incorporadora/sucessora

Quanto à alegação da contribuinte de que somente seria responsável pelos tributos devidos anteriormente à incorporação, entendendo de forma diversa.

O simples fato de não terem sido as contribuições lançadas anteriormente à incorporação da empresa Caraíba não desqualifica a ocorrência do fato gerador, momento em que passam a ser devidas as contribuições em análise.

É o que se extrai do artigo 113 do Código Tributário Nacional (CTN), abaixo transcrito:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Ora, tendo ocorrido os fatos geradores anteriormente à sucessão, figura a incorporadora como responsável pelos tributos devidos.

Até porque, caso os fatos geradores ocorressem após a incorporação, a empresa Paranapanema figuraria como a própria contribuinte, nos termos do disposto nos artigos 121 e 132 do CTN.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Nada há, portanto, que se questionar quanto à responsabilidade da incorporadora Paranapanema em relação aos créditos tributários em litígio.

No que se refere à contestação relativa à multa, a Recorrente cita os artigos 3º e 132 do CTN para fundamentar a inaplicabilidade da multa na sucessora, argumentando que sua responsabilidade limitar-se-ia aos tributos não pagos pela sucedida, não estando incluídas nos dispositivos as multas fiscais.

Não tem razão a interessada.

O entendimento da Manifestante tem por fundamento o artigo 132, que dispõe que a responsabilidade é por tributos, cujo conceito, conforme o art. 3º do CTN, não abrange sanção de ato ilícito (multa). Veja-se o dispositivo:

“Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único – O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.”

Entretanto, a interpretação de um artigo não deve ser feita de forma isolada. O artigo 132 acima transcrito está inserido na Seção II – Responsabilidade dos sucessores, do Capítulo V – Responsabilidade Tributária, do Título II – Obrigação Tributária, do Livro Segundo do CTN – Normas Gerais de Direito Tributário.

Na abertura da mesma seção do artigo antes mencionado (Seção II), encontra-se inserido o artigo 129, reproduzido a seguir:

“Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.”

Assim, a interpretação sistemática do Código Tributário Nacional conduz ao entendimento de que a responsabilidade dos sucessores, nos casos do art. 132 e art.133, é pelo crédito tributário, com inclusão de multas e demais acréscimos legais.

Deveras, o preceito do artigo 129 do CTN constitui regra geral, aplicável a todas as disposições sobre a “Responsabilidade dos Sucessores” - título da Seção II. Esse mandamento legal determina que sejam observadas as prescrições contidas nos artigos 130 a 133 aos créditos tributários constituídos antes, durante, ou após a data dos atos neles referidos.

Tal artigo enuncia regra geral aplicável a todas as disposições sobre a responsabilidade dos sucessores, logo, não se pode interpretar o referido artigo 133 de modo a exonerar o sucessor da responsabilidade pelas multas. Observe-se que, quando o legislador teve a intenção de afastar a responsabilidade pela multa, empregou disposição expressa, a teor do art. 134, parágrafo único, do CTN.

A par disso, o art. 227, *caput*, da Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas) ratifica o entendimento esposado:

“Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações” (destaques da transcrição).

Além do mais, o STJ firmou importante entendimento no sentido de que a pessoa incorporadora é responsável não só pelo tributo devido pela incorporada, como também, pela multa moratória e outros encargos. É o que se pode confirmar, pela seguinte decisão da Primeira Turma, quando do julgamento do Recurso Especial RESP 544265 / CE ; RECURSO ESPECIAL 2003/0086507-1, em 16/11/2004 :

TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO. AQUISIÇÃO DE FUNDO DE COMÉRCIO OU DE ESTABELECIMENTO COMERCIAL. ART. 133 CTN . TRANSFERÊNCIA DE MULTA.

1. A **responsabilidade** tributária dos sucessores de pessoa natural ou jurídica (CTN, art. 133) estende-se às **multas** devidas pelo sucedido, sejam elas de caráter moratório ou punitivo. *Precedentes.*

2. *Recurso especial provido.*

No mesmo sentido:

Superior Tribunal de Justiça:

“RECURSO ESPECIAL. MULTA TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO DE EMPRESAS. RESPONSABILIDADE. OCORRÊNCIA. DECADÊNCIA. TEMA NÃO ANALISADO. RETORNO DOS AUTOS.

(...)

2. A *responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas também se refere às multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.*

3. *Nada obstante os art. 132 e 133 apenas refiram-se aos tributos devidos pelo sucedido, o art. 129 dispõe que o disposto na Seção II do Código Tributário Nacional aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição, compreendendo o crédito tributário não apenas as dívidas decorrentes de tributos, mas também de penalidades pecuniárias (art. 139 c/c § 1º do art. 113 do CTN).”*

(STJ, 2ª Turma, rel. Min. Castro Meira, REsp 1017186/SC, DJ 27/03/2008, p. 1)

“TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO. AQUISIÇÃO DE FUNDO DE COMÉRCIO OU DE ESTABELECIMENTO COMERCIAL. ART. 133 CTN. TRANSFERÊNCIA DE MULTA.

1. A *responsabilidade tributária dos sucessores de pessoa natural ou jurídica (CTN, art. 133) estende-se às multas devidas pelo sucedido, sejam elas de caráter moratório ou punitivo. Precedentes.”*

(STJ, 1ª Turma, rel. Min. Teori Albino Zavascki, REsp 544265/CE, DJ 21/02/2005, p. 110)

A jurisprudência administrativa, em inúmeros acórdãos, também adota o posicionamento de que no âmbito do direito tributário o sucessor se reveste na qualidade de responsável perante a Fazenda Pública, manifestando-se favorável ao lançamento da multa na sucessora. A título de exemplo, transcrevem-se as seguintes ementas:

“MULTA. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. Responde o sucessor pela multa de natureza fiscal. O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades), ainda mais quando a incorporadora conhecia perfeitamente o passivo da incorporada.” (CSRF, 2ª Turma, acórdão CSRF/02-02630, sessão de 23/04/2007)

“MULTA – SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO – É devida a multa de ofício ainda que se tenha a responsabilidade por sucessão mediante incorporação anterior ao auto de infração.” (1º Conselho de Contribuintes, 8ª Câmara, acórdão 108-06754, sessão de 08/11/2001).

“COFINS. MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE DA EMPRESA SUCESSORA. A exegese do art. 132 do CTN deve ser alcançada por meio da interpretação sistemática com o art. 129 deste diploma legal, de tal sorte que o disciplinamento constante na Seção II - Responsabilidade dos Sucessores - diz respeito a “créditos tributários”, incluindo-se as multas, sejam elas moratórias ou punitivas, e, ainda, aplicando-se por igual aos créditos tributários já constituídos, bem assim àqueles constituídos após o evento da sucessão.” (2º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, acórdão 201-77517, sessão de 16/03/2004)

“MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA OU INCORPORADORA. A exegese do art. 132 do CTN deve ser alcançada pela combinação com o art. 129 do CTN, de forma que se aplica igual tratamento aos créditos tributários constituídos antes ou posterior ao evento sucessório. A multa do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, tem natureza objetiva, aplicando-se inclusive nas hipóteses de sucessão tributária, cobrando-se da sucessora, sobre a falta ou insuficiência de recolhimento de tributos ou contribuições relativos a fatos geradores ocorridos antes da sucessão.” (2º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, acórdão 201-77737, sessão de 07/07/2004)

Registre-se, também, que ao lado da interpretação sistemática, há que se utilizar a interpretação lógica. Seria incompreensível, e um estímulo à sonegação, se o legislador permitisse que, por ato particular (a incorporação), o contribuinte se esquivasse do pagamento das penalidades integrantes da obrigação tributária principal, fraudando o direito do fisco à percepção de seus créditos legítimos em face da lei, mormente aqueles decorrentes do simples decurso do tempo, como é o caso da multa de mora e juros de mora.

A respeito da questão, há que se citar o entendimento do jurista José Eduardo Soares de Melo, em sua obra “Curso de Direito Tributário” (Editora Dialética, São Paulo, 1997, pags. 185 e 186 – destaques acrescidos):

“Os negócios societários, implicadores de modificações básicas nas estruturas das pessoas jurídicas, também podem ocasionar a figura do responsável tributário pelos valores devidos pelos contribuintes originários, em face da impossibilidade físico/jurídica de seu cumprimento por parte destes.”

Esta situação encontra-se prevista no CTN (art. 132): a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra, ou em outra, é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

(...)

Estas modalidades de negócios societários são plenamente legítimas; decorrem de decisões particulares das pessoas jurídicas em razão de suas exclusivas conveniências pessoais. Todavia, na medida em que sejam realizadas e registradas nos órgãos competentes, ocorre o fenômeno da responsabilidade tributária, por parte das novas pessoas jurídicas, ou das remanescentes, relativamente aos débitos das antigas pessoas (contribuintes).

(...)

Todos os débitos tributários existentes, bem como aqueles que possam vir a ser apurados pelas Fazendas, no prazo decadencial, poderão ser exigidos das empresas resultantes dos referidos atos societários. As dívidas compreendem todos e quaisquer acréscimos (juros, atualizações, multas), a fim de não se burlarem manifestos interesses fazendários (de superior interesse público), sob a falsa assertiva de que a pena não deveria passar da pessoa do infrator. O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades), pois seria muito simples efetuar tais negócios, com o objetivo de acarretar o desaparecimento dos devedores originários, de quem nada mais se poderia exigir.”

Ainda em reforço ao exposto, transcreve-se lição do sempre citado Carlos Maximiliano, que dispôs assim, ao tratar especificamente do modo pelo qual as leis fiscais devem ser interpretadas: “... não se interpreta a lei tendo em vista só a defesa do contribuinte, nem tampouco a do tesouro apenas. O cuidado do exegeta não pode ser unilateral; deve mostrar-se equânime o hermenêuta e conciliar os interesses em momentâneo, ocasional, contraste”. (MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. (Rio de Janeiro, 17ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998, p.333).

A propósito da matéria, em julgamento do Recurso Especial nº 83.613, o STF decidiu no sentido de que a incorporadora responde não só pelos tributos devidos pela incorporada mas também pelas multas, tendo o ministro relator citado o seguinte ensinamento do ministro Aliomar Baleeiro:

Se admitirmos a interpretação literal, o alienante de estabelecimento ou fundo onerado por multas, que podem exceder de 100% em caso de dolo, fugiria ao pagamento da dívida fiscal, transmitindo todo seu cabedal a terceiro, que suportaria apenas o peso dos tributos. O CTN garante os direitos do contribuinte, mas resguarda com o mesmo rigor os privilégios do Fisco, inclusive pela solidariedade e responsabilidade de sucessores, e terceiros, que adquirem o patrimônio do sujeito passivo. (Direito Tributário Brasileiro, 4ª edição).

Assim continua o ministro relator em seu voto:

A esse voto dei minha anuência, repelindo a interpretação literal do art. 133 do CTN propugnada pelo recorrente, com base no art. 129 do mesmo código que estabelece a responsabilidade dos sucessores pelos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos fatos nela referidos. Na expressão créditos tributários a meu ver, se incluem as multas sob pena de fraudar-se o direito do fisco à percepção de seus créditos legítimos em face da lei. Por esses motivos, conheço do recurso e lhe dou provimento.

Assim, as operações de aquisição, por qualquer título, de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, de fusão, transformação ou incorporação não têm o condão de elidir a aplicação da multa. Logo, a interpretação da Interessada e do CARF (no acórdão apresentado) não encerra a melhor conclusão, visto analisar um artigo isoladamente, sem levar em consideração os demais dispositivos da seção em que se insere. Como visto, a análise conjunta dos artigos 132, 133 e 129 da Seção II – Responsabilidade dos Sucessores, evidencia a responsabilização da incorporadora pela multa de ofício que compõe o crédito tributário devido pela incorporada.

Com efeito, entender como sempre presente a irresponsabilidade da sucessora pelas penalidades perpetradas pela sucedida é incentivar que empresas se fundam, se transformem ou se incorporem, tendo como único objetivo afastar a aplicação da multa pelo Fisco, mormente quando vultosos forem os valores envolvidos.

De fato, a empresa sucessora fica responsável pela obrigação tributária (que surge, conforme dispõe o artigo 113 do CTN, com a ocorrência do fato gerador) da empresa sucedida. Constatando a existência de pendências tributárias devidas pela sucedida, a sucessora deve providenciar a sua quitação, beneficiando-se, inclusive do instituto da denúncia espontânea (artigo 138 do CTN). Não o fazendo, torna-se responsável, não só pelo tributo devido, mas também pelas conseqüências do seu inadimplemento (multas, de mora ou de ofício, além dos juros moratórios, sempre devidos).

Por fim, atente-se para o fato de que sucedida e sucessora pertenciam ao mesmo grupo econômico. Nessa situação, a jurisprudência administrativa deste Colegiado é cristalizada na Súmula CARF nº 47:

Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

Logo, injustificada a oposição da Manifestante à cobrança dos acréscimos legais incidentes sobre os débitos da incorporada.

Da aplicação concomitante das multas de ofício proporcional e isolada.

Conforme relatado, há concomitância das multas de ofício isoladas e proporcionais, fato ocorrido nos períodos de apuração relativos ao ano de 2008.

Quanto a essa matéria, este Colegiado possui entendimento sedimentado, apesar de não unânime, no sentido de sua inaplicabilidade. Cito, dentre outros, o acórdão CSRF 910100:450, de 4/11/2009, cuja ementa elucida:

MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração inexistência de tributo a recolher no ajuste anual.

Transcrevo agora excertos do voto condutor daquele julgado:

“ (...) No que tange a exigência da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento do IRPJ ou CSLL sobre estimativas, após o encerramento do ano-calendário, verifica-se que a penalidade foi aplicada com fulcro no art. 44, inciso I, e § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, do seguinte teor:

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

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

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

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

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

Por sua vez, o art. 2º, referido no inciso IV do § 1º do art. 44, dispõe:

*Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e **35 da Lei nº 8.981**, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995*

Os artigos 29, 30, 31, 32 e 34 da Lei 8.981/95 tratam da apuração da base estimada. O art. 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, consubstancia hipótese em a falta de pagamento ou o pagamento em valor inferior é permitida (exclusão de ilicitude). Diz o dispositivo:

“Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário. (...)”

Do exame desses dispositivos pode-se concluir que o art. 44, inciso I, c.c o inciso IV do seu § 1º, da Lei 9.430/96 é norma sancionatória que se destina a punir infração substancial, ou seja, falta de pagamento ou pagamento a menor da estimativa mensal. Para que incida a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

(...)”

Reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas, mesmo após a vigência das alterações da Lei 11.488/2007.

Isso porque, é sabido que um dos fatores que levou a mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

“(..."

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

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

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

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

(...)” Grifei.

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal

no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual. Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir no parágrafo §1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que, aliás, é a questão de maior incidência. Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões plausíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Portanto, as multas de ofício isoladas, lançadas juntamente às multas proporcionais, fato ocorrido nos períodos de apuração relativos ao ano de 2008, devem ser exoneradas.

Conclusão

Diante do exposto, Voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas para, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para exonerar as multas isoladas relativas aos períodos de apuração do ano de 2008, por serem concomitantes com as multas proporcionais.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator