ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10855.724086/2013-95

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

| | |
|---|---|
| **Processo nº** | 10855.724086/2013-95 |
| **Recurso nº** | Voluntário |
| **Acórdão nº** | **1201-001.751 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária** |
| **Sessão de** | 18 de maio de 2017 |
| **Matéria** | AUTO DE INFRAÇÃO |
| **Recorrente** | METSO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA. |
| **Recorrida** | FAZENDA NACIONAL |

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

Exercício: 2011

LIMITES DA COISA JULGADA. INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI N. 7.689/88. SUPERVENIÊNCIA DE FARTA LEGISLAÇÃO SOBRE A MATÉRIA E DE CONTROLE CONCENTRADO NO STF, QUE JULGOU A LEI CONFORME.

O trânsito em julgado da decisão que desobrigou o contribuinte do pagamento da CSLL, por considerar inconstitucional a Lei n. 7.689/88, não impede que o tributo seja exigível com base em normas legais supervenientes que tenham alterado os critérios da incidência tributária, mormente quando a referida lei foi considerada conforme a Constituição pelo STF, mediante controle concentrado. Homenagem ao princípio da igualdade tributária e respeito à cláusula *rebus sic stantibus*, que não se observa na espécie, pois o STJ ainda discute os efeitos prospectivos da declaração de constitucionalidade.

FALTA DE PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

Com o advento da Medida Provisória n. 351/2007, convertida na Lei n. 11.488/2007, tornou-se juridicamente indiscutível o cabimento da incidência da multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ainda que cumulativamente haja imposição da multa de ofício proporcional ao imposto e à contribuição devidos ao final do respectivo ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Luis Fabiano, Luis Toselli e Gustavo Guimarães, que lhe davam provimento.

*(assinado digitalmente)*

Roberto Caparroz de Almeida – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães e Gustavo Guimarães da Fonseca.

## Relatório

Como os fatos e a matéria jurídica foram bem relatados pela decisão de primeira instância, reproduzo-a a seguir:

> *Trata o presente processo de lançamento da CSLL, relativa ao ano-calendário de 2011, no valor de R$ 5.779.977,30, multa proporcional de R$ 4.334.982,98, juros de mora de R$ 849.078,67 e multa isolada de R$ 2.958.965,48.*
>
> *Consta no Relatório Fiscal que, por ocasião da resposta ao Termo de Início de Fiscalização, a contribuinte informou que possuía uma decisão em medida judicial (Mandado de Segurança n° 89.0014528-2), transitada em julgado, assegurando o direito de não recolher a CSLL a partir do ano-calendário de 1988 e subsequentes.*
>
> *A empresa forneceu cópia da Petição Inicial do Mandado de Segurança em questão além de outras peças processuais, inclusive da Certidão de Publicação do Acórdão N° 161312-3, de 14/11/1995 - Agravo Regimental em Recurso Extraordinário impetrado pela União, tendo ocorrido o trânsito em julgado da medida judicial em 27/03/1996.*
>
> *Após verificações na escrituração fiscal nas DIPJ referentes aos anos-calendário compreendidos entre o período de 2007 a 2011, restou constatado que a empresa fiscalizada deixou de demonstrar a apuração da CSLL e, quando o fez nas declarações, constituiu exclusões no mesmo valor da contribuição para tornar o saldo a pagar nulo e, consequentemente, deixar de recolher tal tributo.*
>
> *A fiscalização verificou que não havia declarações de débito em DCTF relativos à CSLL no período de 01/10/2007 a 31/12/2011, bem como informações de recolhimento na base RFB para o tributo em tela (SINAL08).*

*Intimada, a contribuinte apresentou em meio magnético autenticado pelo SVA os Livros de Apuração do Lucro Real - LALUR do período mencionado.*

*No transcorrer do procedimento fiscal, foi informado por setor interno da RFB que, em decisões monocráticas mais recentes do STJ, o Judiciário havia sinalizado o retorno da exigibilidade da CSLL, alterando a preliminar visão de inconstitucionalidade.*

*Tomando por exemplo, em fevereiro de 2012 (DJE 02/02/2012), o Ministro Napoleão Nunes Maia deliberou que os efeitos da decisão transitada em coisa julgada favorável ao contribuinte pela declaração de inconstitucionalidade da CSLL cessaram a partir de agosto de 2007, data do trânsito em julgado do Acórdão proferido pelo STF na ADI 15 (Rei. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, DJU 01.08.2007), fato que veio modificar o entendimento a respeito da inconstitucionalidade da CSLL.*

*Tendo em vista a notícia relevante, para consolidação do posicionamento do fisco, foi solicitado pelo SEFIS/DRF/SOR junto à PSFN/SOR um Parecer com relação à exigibilidade da CSLL, no que se refere à presente ação fiscal, no período de 01/01/2007 a 31/11/2011, em face da decisão proferida na ADI 15.*

*Em resposta à solicitação de consulta, a PSFN/SOR emitiu o Parecer PSFN/SOROC/N° 12/2012, utilizando como fundamentação o Parecer PGFN/CRJ/N° 492/2011, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, concluindo que, no presente caso, o período de 01/01/2007 a 31/12/2010 não poderia ser exigido do contribuinte, conforme o abaixo anexado:*

Assim sendo, no caso da presente consulta, tendo em vista que a cessação da eficácia da decisão transitada em julgado (12/09/2007 - data do trânsito em julgado da ADI 15 - STF) ocorreu em momento anterior á publicação do Parecer PGFN/CRJ/ N° 492/2011 (26/05/2011), e os atos de cobrança por parte do fisco somente se iniciaram em 07/03/2012, o período de 01/01/2007 a 31/12/2010, abrangido pelo Procedimento Fiscal n°. 08.01.10.00-2012-00096, não pode ser exigido do contribuinte.

*Diante da conclusão do Parecer PSFN/SOROC/N° 12/2012, verifica-se que, na conjuntura em tela, a CSLL tem sua exigibilidade de recolhimento confirmada para a contribuinte fiscalizada a partir do ano-calendário de 2011, cujo fato gerador, para o regime de tributação do Lucro Real - Apuração Anual ocorreu em 31/12/2011;*

*Dessa forma, tendo em vista que a ADI 15 combinada com o Parecer PGFN/CRJ/N° 492/2011 e com o Parecer PFSN/SOROC/N° 12/2012, na presente situação, fundamentam a exigibilidade da CSLL para o ano-calendário de 2011, foi efetuado o lançamento do crédito tributário de ofício, mediante a lavratura de Auto de Infração.*

*Reconhecida pelo fisco a exigibilidade do lançamento da CSLL anual devida, tomou-se exigível também a apuração da CSLL*

*incidente sobre as bases de cálculo estimadas em função de balanço de suspensão ou redução, com apuração mensal a partir do mês de maio de 2011, dado que o termo inicial do fato gerador da CSLL por estimativa foi adotado como 31/05/2011, data posterior à publicação do Parecer PGFN/CRJ/N° 492/2011 (26/05/2011), tornando-se exigível, dessa forma, a multa prevista no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei n° 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei n° 11.488 de 2007, conforme o apurado nas planilhas que compõem o ANEXO II, integrantes deste relatório, lançando-se mão das informações contidas no LALUR da contribuinte, calculando-se os valores de CSLL a partir do lucro líquido mensal ajustado e aplicando-se 50% relativos à multa de ofício em tela sobre a diferença de CSLL a pagar, para cada período.*

*Notificada da autuação a contribuinte ingressou com a impugnação de fls. 655 a 669, na qual alega:*

*− O pedido do Mandado de Segurança foi o de ter reconhecido seu direito de "não recolher a Contribuição Social de que tratam a Medida Provisória n° 22/88 e a Lei n° 7689/88. não só a relativa ao balanço encerrado em 31.12.88, como também quanto aos balanços futuros que por elas vierem a ser alcançados". De acordo com os arts. 467 a 470 do Código Civil Brasileiro:*

*i. Coisa julgada material torna imutável e indiscutível a sentença, no caso presente: o direito de não recolher a CSLL em períodos futuros;*

*ii. A sentença proferida faz lei entre as partes e se, segundo a Constituição Federal e a LINDB, a lei não prejudicará a coisa julgada, muito menos Parecer Normativo emitido pela RFB: e*

*iii. Os motivos de decidir (inconstitucionalidade da lei), ainda que importantes para o deslinde da causa, não fazem coisa julgada. Assim, se a impugnante não possui declaração privada de constitucionalidade/inconstitucionalidade da norma em discussão, ainda que tenha sido este o fundamento pelo qual foi deferido seu direito ao não recolhimento da CSLL, não sofre a influência da decisão proferida pelo STF na ADC n° 15, sendo descabida a aplicação do Parecer PGFN/CRJ n° 492/2011.*

*− A res judicata no presente caso é a concessão da segurança no sentido de não fazer, ou seja, não recolher o tributo. Deste modo, não há que se falar em trânsito em julgado de uma declaração de inconstitucionalidade em controle concentrado de constitucionalidade, como no Parecer citado, como fundamento para a autuação de fls.*

*− Vê-se, do exposto, que a presente autuação não poderia ter sido lavrada por ofender claramente a coisa julgada, bem como pelo fato de não se adequar ao Parecer PGFN/CRJ n° 492/2011, já que não se está diante de norma individual e concreta que*

*declare a inconstitucionalidade da lei, mas sim, de norma individual e concreta que manda não recolher a CSLL!*

*− Outro ponto necessário de discussão é a diferenciação entre os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, dos efeitos da declaração de constitucionalidade. Isto porque, os efeitos são completamente diversos, o que pode causar confusão ao se analisar a questão.*

*− Enquanto a declaração de inconstitucionalidade de lei em controle difuso de constitucionalidade (por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIN) tem o efeito de macular a lei desde o seu nascedouro, gerando efeitos ex tunc na declaração de constitucionalidade (seja em sede de Ação Direta de Constitucionalidade - ADC, seja pelo indeferimento de uma Adin) o efeito é diverso, qual seja, reafirmar que a lei é válida e inserida no ordenamento jurídico pátrio.*

*− Ou seja, o efeito da declaração de inconstitucionalidade em controle difuso atinge a lei desde o início, o que faz com que ela nunca tenha existido no mundo jurídico, enquanto os efeitos da decisão de constitucionalidade só reforça que a lei sempre existiu, gerando, portanto, efeitos ex nunc.*

*− Ora, se a lei destaca que para a ADIN, que tem efeito ex tunc, podem ser modulados os efeitos da decisão somente para atacar período futuro e não estabelece o mesmo para a ADC, resta evidente que a decisão proferida em ADC somente tem validade do momento em que foi proferida para a frente, não atingindo atos praticados anteriormente a sua publicação, como a decisão transitada em julgado proferida em favor da Recorrente.*

*− Nestes termos, caberia à RFB, se quisesse cobrar o tributo em testilha, mover ação rescisória, se dentro do tempo permitido por lei, a fim de rescindir a res judicata.*

*- Não o fazendo e já tendo transcorrido o prazo legal, nada pode ser cobrado da Recorrente, já que seu direito esta acobertado pela coisa julgada soberana.*

*− Não bastasse o desrespeito ao princípio da coisa julgada, a Impugnante está sendo apenada com duas penalidades sobre o mesmo fato gerador. Está sendo apenada pelo fato de não ter recolhido a CSLL ao final do ano calendário e ao mesmo tempo pelo fato de não ter recolhido as estimativas mensais da CSLL.*

*− A aplicação de multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais (reforce-se ESTIMATIVAS) é descabida quando se aplica a multa pela falta de recolhimento do principal. Isto porque, já incidiu multa pelo descumprimento da obrigação tributária.*

*− Desta forma, a manutenção da exigência fiscal, a multa isolada deve ser afastada.*

Em sessão de 20 de março de 2014 a 3ª Turma da Delegacia de Julgamento de Ribeirão Preto, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, para manter os lançamentos da CSLL e da multa isolada.

Por seu turno, a interessada interpôs Recurso Voluntário, no qual repetiu, basicamente, os argumentos da impugnação.

Os autos foram encaminhados a este Conselho para apreciação e julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais, razão pela qual dele conheço.

A questão central dos autos diz respeito aos efeitos da decisão do TRF da 3ª Região, transitada em julgado em 1996 a favor da Recorrente, que afastou, em concreto, a incidência da CSLL, com base na MP n. 22/88 e na Lei n. 7.689/88.

Por força disso, entende a empresa que a decisão é imutável e perene, não sendo possível alterar a relação jurídico-tributária negada pela justiça.

Aduz que a coisa julgada material é protegida pelo ordenamento constitucional e que a *res judicata* no presente caso não apreciou a constitucionalidade da CSLL, mas apenas o não recolhimento do tributo.

Por seu turno, entende a fiscalização que a decisão superveniente do STF, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, que considerou conforme a Lei n. 7.689/88, à exceção do artigo 8º, permite a exigência da CSLL, mesmo para contribuintes que possuíam decisão final no judiciário. Esse entendimento é referendado pelo Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011.

As teses em debate são conhecidas e já foram analisadas por este Relator em outras oportunidades.

Nesse contexto, convém ressaltar que a decisão obtida pela Recorrente diz respeito à incidência da Lei n. 7.689/88, de sorte que não podemos olvidar que diversos outros veículos normativos cuidam da matéria, a exemplo da Lei Complementar n. 70/91 e das Leis n. 7.856/89, n. 8.034/90, n. 8.383/91, n. 8.541/92, n. 8.849/94, n. 8.981/95, n. 9.065/95, n. 9.069/95, n. 9.249/95, n. 9.430/1996, além da Emenda Constitucional 10/96, todas posteriores à norma original.

Isso se faz relevante para que possamos verificar os limites da coisa julgada material e a oponibilidade ou não dos efeitos da sentença em relação ao ordenamento jurídico em vigor, pois não é demais lembrar que os lançamentos ora combatidos são relativos ao ano-calendário de 2011.

Observe-se que a autoridade lançadora solicitou parecer interno da Receita Federal sobre os efeitos da coisa julgada no caso concreto, quando cotejados com as decisões do Supremo Tribunal Federal e os pareceres da Fazenda Nacional. E mais: não apenas fundou seu entendimento nas orientações dos referidos pareceres como circunscreveu o lançamento apenas ao período que não encontrava obstáculos jurídicos (2011), deixando de efetuar o lançamento para os exercícios anteriores à sua publicação.

Percebe-se, pois, que a autoridade fiscal agiu com o devido zelo e diligência, de forma que inexiste qualquer mácula no lançamento, restando, a este Conselho, a questão de fundo, que é eminentemente jurídica e controversa.

Conquanto a Recorrente defenda que não questionou a constitucionalidade da CSLL, mas apenas o direito de não recolhimento, a tese não merece prosperar.

Afinal, se a matéria de fundo não fosse a constitucionalidade do tributo, qual o motivo que permitiria a um contribuinte simplesmente não recolhê-lo? E com efeitos permanentes?

Além disso, o Superior Tribunal de Justiça, em decisões contemporâneas ao lançamento e mencionadas pela autoridade fiscal, tem admitido os **efeitos prospectivos** da eficácia vinculante das decisões tributárias transitadas em julgado e contrárias à posterior decisão do STF, posto que os fatos geradores ocorreram em 1989, anteriores, portanto, à decisão do STF acerca da constitucionalidade da Lei n. 7.689/88, instituidora da CSLL, seja em controle difuso (RE 138.284-CE (Rel. Min. CARLOS VELLOSO, DJU 28.08.92), seja em controle concentrado de constitucionalidade (ADI n° 15-2/DF - DJ 31/08/2007).

Vejamos a decisão, publicada em novembro de 2011, proferida pelo Ministro Napoleão Nunes Maia, nos autos do Embargos de Divergência em REsp Nº 841.818 - DF (2010/0091381-3), cujo teor se repetiu no julgamento dos Embargos de Divergência no Agravo 991.788, *verbis*:

> *PROCESSUAL CIVIL. INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88 (CSSL). RES JUDICATA FORMADA EM CONTROLE DIFUSO. REO 89.01.16151-6-DF. TRF DA 1ª. REGIÃO. SUPERVENIÊNCIA DE DECISÃO OPOSTA DO STF. RE 138.284-CE. PRONTA PREVALÊNCIA. EXIGIBILIDADE IMEDIATA DO TRIBUTO. DESNECESSIDADE DE RESCISÃO/ANULAÇÃO DO JULGADO. RESSALVA DOS EFEITOS JURÍDICOS JÁ PRODUZIDOS. SIMILITUDE COM A TEORIA REBUS SIC STANTIBUS. ACEITAÇÃO DA TESE DA FAZENDA PÚBLICA NACIONAL POSTA NO PARECER PFN 492, DE 24.05.2011 (DOU 26.05.2011). PROVIMENTO PARCIAL DO RECURSO.*
>
> *1. Não se submete aos ditames da Súmula 239 do Supremo Tribunal Federal (limitação da eficácia da coisa julgada ao exercício em que proferida a decisão) a res judicata que declara*

> *inconstitucionalidade material de Lei Tributária, em sede de controle difuso (STJ, AgRg no AgRg nos EREsp. 885.763-GO, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, DJe 24.02.10; REsp. 1.118.893-MG, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, DJe 06.04.11).*
>
> *2. **A eficácia da coisa julgada tributária cessa automática e imediatamente (sem a necessidade de sua rescisão ou de sua anulação), se lhe sobrevém decisão adversa do STF, ressalvando-se, porém, os efeitos jurídicos produzidos até então; a partir desse pronunciamento, o tributo pode ser exigido;** aplica-se, por similaridade, a teoria rebus sic stantibus, para preservar e igualmente assegurar a supremacia das decisões do STF, quando contrapostas a pronunciamentos das instâncias judiciais anteriores.*
>
> *3. O instituto da coisa julgada conserva-se como pilastra irremovível do sistema normativo (art. 5º, XXXVI da Carta Magna), **mas é imperativo ajustar os seus efeitos às mudanças jurídicas e fáticas que lhe são posteriores, quando se trata de relação obrigacional que se distende no tempo (qual a exigência da CSSL, Lei 7.689/88), dado o seu trato sucessivo, e sobre a qual o STF expendeu interpretação definitiva**.*
>
> *4. Embargos de Divergência parcialmente acolhidos, para **proclamar a cessação ad futurum da eficácia da coisa julgada** tributária a que se refere o Acórdão na REO 89.01.16151-6-DF, do TRF da 1ª. Região, a partir do julgamento do RE 138.284-CE (Rel. Min. CARLOS VELLOSO, DJU 28.08.92), **com a preservação dos efeitos consolidados, acolhendo-se a tese da Fazenda Pública Nacional, exposta no Parecer PFN 492, de 2 de maio de 2011** (DOU 26.05.2011)".*

Assim, de acordo com o voto do Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho, a cessação *ad futurum* da eficácia da coisa julgada tributária de decisão que declarou a inconstitucionalidade material da Lei 7.689/88, instituidora da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ocorreu *"a partir do julgamento do RE 138.284-CE (Rel. Min. CARLOS VELLOSO, DJU 28.08.92), com a preservação dos efeitos consolidados, acolhendo-se a tese da Fazenda Pública Nacional, exposta no Parecer PFN 492, de 24 de maio de 2011 (DOU 26.05.2011)".*

Posteriormente, em decisão publicada em fevereiro de 2012, em Embargos de Declaração nos Embargos de Divergência no RESP Nº 841.818 – DF, o Ministro revisou seu posicionamento, para fixar como marco para cessação da eficácia vinculante da coisa julgada a **data do trânsito em julgado da decisão do STF proferida em controle concentrado**, determinando que *"independentemente de ação rescisória ou anulatória (...) a coisa julgada tributária referente ao REO 89.01.16151-6-DF, do TRF1 (Rel. Des. Federal FERNANDO GONÇALVES, DJU 05.12.1991), perdeu pronta e automaticamente a sua eficácia, na data do trânsito em julgado do venerando Acórdão proferido pelo STF na ADIN 15 (Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, DJU 01.08.2007), veiculante de diretriz que lhe é adversa"*, *verbis:*

> *"PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DECLARATÓRIOS RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL.*

*RECONSIDERAÇÃO DA DECISÃO AGRAVADA. FIXAÇÃO DO TERMO INICIAL DA CESSAÇÃO DA EFICÁCIA DA COISA JULGADA FORMADA EM CONTROLE DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDADE, EM FACE DA SUPERVENIÊNCIA DE DECISÃO ADVERSA DO STF EM SEDE CONCENTRADA. EFEITO AUTOMÁTICO E IMEDIATO. APLICAÇÃO ERGA OMNES. DOUTRINA DA COISA JULGADA E DAS DECISÕES DO STF EM JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PARCIALMENTE ACOLHIDOS.*

*1. Somente as decisões proferidas pelo STF em sede de* ***controle concentrado de constitucionalidade dos atos normativos*** *(art. 102, I, a da Carta Magna), dotadas de definitividade, força vinculante e aplicabilidade erga omnes,* ***possuem a extraordinária eficácia de paralisar, pronta e automaticamente, a produção de efeitos jurídicos de coisa julgada anterior, com elas inconciliável, que decidira relação obrigacional de trato sucessivo (ou de natureza continuativa).***

*2. As decisões recursais extraordinárias do STF, quando adotadas no regime de recursos múltiplos fundados em idêntica controvérsia (art. 543-B do CPC), têm a aptidão de vincular obrigatoriamente os julgamentos pendentes e futuros da mesma espécie, mas não ostentam, contudo, a força excepcional de paralisar a eficácia de coisas julgadas que lhes são anteriores.*

*3. As decisões do STF, adotadas em sede de controle difuso de constitucionalidade, têm eficácia inter partes, não vinculando, pelo menos obrigatoriamente, os julgamentos pendentes ou futuros, mas representem precedentes reverenciandos, dada a superior autoridade da Corte Suprema.*

*4.* ***Sobrevindo à coisa julgada difusa, que dantes solucionara relação de trato sucessivo, decisão do STF dotada de vinculação geral e eficácia erga omnes, cessa, tão logo transite em julgado, independentemente de ação rescisória ou anulatória, a eficácia da res judicata precedente com ela incompatível****. A força jurídica da decisão suprema concentrada subordina, aliás, todos os órgãos do Poder Judiciário (ADC 1, Rel. Min. MOREIRA ALVES, RTJ 157, p. 377).*

*5. Lições da doutrina jurídica mais autorizada e da jurisprudência do STJ, em recurso repetitivo (REsp. 1.118.893-MG, Rel. Min ARNALDO ESTEVES LIMA, DJe 6.4.2011).*

*6. A coisa julgada tributária referente ao REO 89.01.16151-6-DF, do TRF1 (Rel. Des. Federal FERNANDO GONÇALVES, DJU 05.12.1991), perdeu pronta e automaticamente a sua eficácia, na data do trânsito em julgado do venerando Acórdão proferido pelo STF na ADIN 15 (Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, DJU 01.08.2007), veiculante de diretriz que lhe é adversa.*

*7. Manutenção dos fundamentos da decisão embargada que deu parcial provimento aos Embargos de Divergência, apenas com a redemarcação do termo inicial da cessação da eficácia do REO*

> *89.01.16151-6-DF, fixando-a na data do trânsito em julgado do acórdão do STF na ADIN 15."*

A decisão ao norte foi reproduzida com idêntico teor nos Embargos de Declaração nos EAG 997.788, da lavra do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

Nota-se que o entendimento dos tribunais superiores acerca da matéria corrobora o entendimento da fiscalização e afasta a pretensão e os argumentos da Recorrente.

Ademais, podemos perceber que, para além dos dispositivos da Lei n. 7.689/88, que foi o instrumento jurídico **especificamente combatido** pela interessada no mandado de segurança, diversos outras normas alteraram a relação jurídico-tributária inaugurada pela Lei n. 7.689/88 e, em todas, restou confirmada a incidência da CSLL.

Com efeito, a Lei n. 8.981/95, que não se encontra no escopo da referida decisão, estabelece:

> *Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988)* ***as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei****. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)*
>
> *§ 1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório:*
>
> *a) da receita bruta mensal;*
>
> *b) das demais receitas e ganhos de capital;*
>
> *c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;*
>
> *d) dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa.*
>
> *§ 2º No caso das pessoas jurídicas de que trata o inciso III do art. 36, a base de cálculo da contribuição social corresponderá ao valor decorrente da aplicação do percentual de nove por cento sobre a receita bruta ajustada, quando for o caso, pelo valor das deduções previstas no art. 29. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)*
>
> *§ 3º A pessoa jurídica que determinar o Imposto de Renda a ser pago em cada mês com base no lucro real (art. 35), deverá efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no lucro líquido ajustado apurado em cada mês.*
>
> ***§ 4º No caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a contribuição determinada na forma dos §§ 1º a 3º será deduzida da contribuição apurada no encerramento do período de apuração****.*

> *Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.* (grifamos)

Parece-nos induvidoso que os comandos acima grifados realmente alteraram a relação jurídico-tributária relativa à CSLL, tanto assim que o artigo 57 expressamente equipara os mecanismos de apuração e pagamento àqueles típicos do IRPJ, mantendo, **nos limites da alterações trazidas pela própria Lei**, as alíquotas e bases de cálculo então vigentes.

Igual situação decorre da Lei n. 9.430/96, artigo 28, com a redação vigente à época dos fatos:

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

As mudanças introduzidas nesses veículos normativos **são profundas e ultrapassam a mera questão das alíquotas e da base de cálculo**, que foram objeto de Recurso Repetitivo no STJ.

Nesse sentido, entendo que houve inovação jurídica suficiente para ao menos se questionar a aplicabilidade futura, permanente e imutável da sentença favorável à Recorrente.

Isso porque a legislação brasileira **permite a revisão** da coisa julgada nas hipóteses de modificação das circunstâncias de fato e de direito, como autoriza o artigo 471 (atual artigo 505, que não sofreu alterações) do Código de Processo Civil:

> *Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, **salvo:***
>
> ***I - se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito**; caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;*
>
> *II - nos demais casos prescritos em lei.* (grifamos)

As chamadas relações jurídicas continuativas cuidam de situações que se renovam e prolongam, por vezes indefinidamente, no decorrer do tempo.

No caso em tela, é óbvio que todos os anos, continuamente, a interessada pratica os fatos jurídicos que ensejariam a relação tributária que foi afastada pela decisão do TRF.

Aliás, não só a Recorrente faz isso, mas outras milhares de empresas que atuam no mercado brasileiro. Assim, seria de se perguntar: seria razoável que somente um punhado de empresas, entre todas as demais, tivesse o direito permanente e imutável de nunca ser tributada?

Parece-nos que a questão transcende o conceito de coisa julgada e permeia outros princípios, de suprema importância, como o da **igualdade tributária**, insculpido no artigo 150, II, da Constituição da República:

> *Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*
>
> *(...)*
>
> *II - **instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente**, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;* (grifamos)

Admitir a prevalência da decisão favorável à Recorrente seria negar a todas as outras empresas do país igual direito, em clara distinção entre contribuintes, com graves efeitos de ordem tributária e, sobretudo, concorrencial, pois a interessada teria, indefinidamente, uma vantagem econômica não extensível às demais empresas, inclusive aquelas que atuam no mesmo tipo de atividade.

Entendo que a distinção efetivamente não pode ser mantida, até porque a decisão, nos termos do artigo 471 (atual 505) do CPC, opera efeitos desde que mantida a paridade da cláusula *rebus sic stantibus*, conforme posição já acolhida pelo STJ.

Contudo, é evidente que isso não ocorreu.

Todas as leis e normas posteriores à Lei n. 7.689/88 foram editadas no sentido de confirmar, ampliar e regulamentar a incidência da CSLL. **Não há uma manifestação legislativa sequer que indique a sua desnecessidade ou exclusão**.

**O legislador nacional permanece firme no sentido de manter o tributo, fazê-lo incidir e, portanto, alcançar todos os contribuintes a ele sujeitos**, nos exatos termos da Constituição, que exige igualdade de tratamento para situações semelhantes.

E como a alteração jurídica ou fática superveniente não pode ser atingida pela coisa julgada - cuja sentença certamente não possui o dom da clarividência - parece-me **possível, justo e razoável** que o tributo possa ser exigido por força de tais mudanças.

Esse é o entendimento, entre outros, do Ministro Teori Albino Zavascki, na obra *Eficácia sas Sentenças na Jurisdição Constitucional*, 2ª edição, Editora RT, pg. 105/106:

> *4.3 Limites temporais da eficácia da sentença e cláusula rebus sic stantibus*
>
> *Estabelecido que a sentença, nos casos assinalados irradia eficácia vinculante também para o futuro, surge a questão a saber qual é o termo ad quem de tal eficácia. **A solução é esta e vem de longe: a sentença tem eficácia enquanto se mantiverem inalterados o direito e o suporte fático sobre os quais estabeleceu o juízo de certeza.** Se ela afirmou que uma relação jurídica existe ou que tem certo conteúdo, é porque supôs a existência de determinado comando normativo (norma jurídica)*

> *e de determinada situação de fato (suporte fático de incidência); se afirmou que determinada relação jurídica não existe, supôs a inexistência ou do comando normativo, ou da situação de fato afirmada pelo litigante interessado. A mudança da qualquer desses elementos compromete o silogismo original da sentença, porque estará alterado o silogismo do fenômeno de incidência por ela apreciado: a relação jurídica que antes existia deixou de existir, e vice-versa.* ***Daí afirmar-se que a força do comando sentencial tem uma condição implícita, a da cláusula rebus sic stantibus****, a significar que ela atua enquanto se mantiverem íntegras as situações de fato e de direito existentes quando da prolação da sentença.* *Alterada a situação de fato (muda o suporte fático, mantendo-se o estado da norma) ou de direito (muda o estado da norma, mantendo-se o estado de fato), ou os dois, a sentença deixa de ter a força de lei entre as partes, que até então mantinha.*
>
> ***A alteração do status quo tem, em regra, efeitos imediatos e autônomos.*** *Assim, se a sentença declarou que determinado servidor público não tinha direito a adicional de insalubridade, a superveniência de lei prevendo a vantagem importará o imediato direito de usufruí-la, cessando a partir daí a eficácia vinculativa do julgado, independentemente de novo pronunciamento judicial ou de qualquer outra formalidade. Igualmente, se a sentença declara que os serviços prestados por determinada empresa estão sujeitos a contribuição para a seguridade social, a norma superveniente que revogue a anterior ou que crie isenção fiscal cortará a sua força vinculativa, dispensando o contribuinte, desde logo, do pagamento do tributo.* ***O mesmo pode ocorrer em favor do Fisco, em casos em que, reconhecida, por sentença, a intributabilidade, sobrevier lei criando o tributo: sua cobrança pode dar-se imediatamente, independente de revisão do julgado anterior*** (grifamos).

Considero, pois, que tanto a alteração do desenho normativo da CSLL, ocorrida ao longo dos anos e sempre no sentido de confirmar a sua incidência, como a decisão do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado, exarada na ADIN n. 15, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, publicada no DJU em 01.08.2007 e, portanto, **posterior** à decisão favorável à empresa, possuem o condão de alterar-lhe os efeitos, sendo possível, na hipótese, tributar exercícios posteriores a 2011, nos exatos termos do Parecer da PGFN, integralmente adotado pela autoridade tributária que, inclusive, deixou de lançar os anos-calendário anteriores, que também se encontravam sob fiscalização.

No que tange à multa isolada, esta Turma tem decidido, a exemplo de outros colegiados do CARF, que esta deve ser afastada, em observância ao princípio da consunção, para os fatos anteriores à alteração promovida, em 2007, no artigo 44 da Lei n. 9.430/96.

Como se sabe, o princípio da consunção (também denominado princípio da absorção) aplica-se quando há uma sucessão de condutas tipificadas que, em razão de um nexo de dependência intrínseco, permite que a infração mais grave absorva aquelas de menor intensidade, em razão do brocardo *lex consumens derogat lex consumptae*, o que equivale a dizer que o crime-fim absorve o crime-meio.

Essa teoria encontra suas raízes na famosa *double jeopardy clause*, preceito fixado pela 5ª Emenda à Constituição dos Estados Unidos, que determina que *ninguém poderá ser por duas vezes ameaçado em sua vida ou saúde pelo mesmo crime*, o que se constitui, há tempos, na aplicação da clássica regra que veda a dupla punição em razão do mesmo fato, tal como garantida pelo princípio *ne bis in idem*, conforme a inteligência da Súmula 105 deste Conselho:

> *Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

Contudo, o papel precípuo do julgador é o de analisar o conjunto normativo vigente e aplicável **ao tempo dos fatos**.

Assim, na hipótese dos autos, convém destacar que houve alteração no comando original do artigo 44, oriunda da redação que lhe foi dada pela Lei n. 11.488/2007, fruto da conversão da Medida Provisória n. 351/2007.

Penso que a alteração buscou **afastar a dubiedade e a imprecisão do comando anterior**, circunstâncias que levaram à elaboração da Súmula 105 deste Conselho, que conferiu, à luz do artigo 112, I, do CTN, interpretação jurídica mais favorável ao contribuinte.

Ocorre que a partir da nova redação inexiste dúvida, vale dizer, não se vislumbra mais qualquer impedimento jurídico para a **aplicação concomitante** das multas previstas nos incisos I e II, "b", do artigo 44:

> *Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*
>
> *I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*
>
> *II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*
>
> *(...)*
>
> *b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

Como no caso dos autos as multas isoladas se referem à falta de pagamento de estimativas mensais posteriores à vigência da nova redação do artigo 44 entendo como jurídica e obrigatória a aplicação das multas nele previstas.

Ante o exposto CONHEÇO do Recurso e, no mérito, voto por NEGAR-LHE provimento.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Roberto Caparroz de Almeida - Relator