



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

Processo nº 12448.738116/2011-14
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-001.605 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de março de 2014
Matéria COFINS
Recorrente DANNEMANN SIEMSEM BIGLER & IPANEMA MOREIRA
PROPRIEDADE INDUSTRIAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/01/2007 a 30/06/2011

SOCIEDADE CIVIL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS, RELATIVOS AO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO LEGALMENTE REGULAMENTADA. OFENSA À COISA JULGADA

A revogação das sociedades civis de prestação de serviços profissionais, relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, pelo art. 55 da Lei n. 9430/96, está pendente de apreciação definitiva pelo STF, quanto à modulação de seus efeitos, no RE 377.457/PR.

Inaplicável os ditames do Parecer PGFN nº 492/2011, para efeitos de desconstituição da coisa julgada.

LEI N. 10.833/2003. RELAÇÃO FÁTICO-JURÍDICA NOVA. INOCORRÊNCIA.

A Lei n. 10.833/2003 que alterou a sistemática de cobrança da Cofins não pode ser considerado novo suporte jurídico de incidência da contribuição, para efeitos de se considerar modificado o estado de direito no âmbito de relação jurídica continuativa, hábil a desconstituir a coisa julgada material, nos termos do art.471, I do Código de Processo Civil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Winderley Moraes Pereira, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto e Joel Miyazaki. Participou da votação a Conselheira suplente Adriana Oliveira e Ribeiro.

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.367/2006 e a Resolução nº 1

Autenticado digitalmente em 14/05/2014 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 29/05/2014 por JOEL MIYAZAKI, Assinado digitalmente em 14/05/2014 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO

Impresso em 30/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Joel Miyazaki – Presidente

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo- Relatora

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Winderley Moraes Pereira, Luciano Lopes de Almeida Moraes, Daniel Mariz Gudino

Relatório

Refere-se o presente processo a auto de infração lavrado, em 12/12/2011, relativo a falta de recolhimento da Cofins, referente ao período de apuração de janeiro de 2007 a junho de 2011.

Consta do Termo de Verificação e Constatação Fiscal:

"A Dannemann, empresa acima qualificada, com fulcro nos artigos 59 e 69 da Constituição Federal e art. 6º, II, da lei Complementar nº. 70/91, propôs a Ação Ordinária com Pedido de Repetição de Indébito, em face da União, com a intenção de condenar a Ré, a União, a restituir à Autora, à Dannemann, através de precatório, o total dos valores recolhidos "indevidamente" a título de COFINS.

Nos Autos do Processo nº. 15374.000633/2010-27 a autora descreve os fatos fundamentos jurídicos que a seguir resumimos:

RESUMO DA AÇÃO DE 03/04/2003: (FLS. 03/16)

"A AUTORA, EM RAZÃO DE DECISÃO PROFERIDA EM MANDADO DE SEGURANÇA TRANSITADO EM JULGADO - DOCS. 3/4, PASSOU A USUFRUIR DA ISENÇÃO DE COFINS CONCEDIDA PELO ART. 6º, II, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91, RESTANDO O DIREITO AO NÃO RECOLHIMENTO DA EXAÇÃO."

"DE FATO, A DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO DEFINIU QUE, JUSTAMENTE EM VIRTUDE DA ISENÇÃO EM LEI COMPLEMENTAR NÃO PODER SER REVOGADA POR LEI ORDINÁRIA, A AUTORA NÃO ESTÁ OBRIGADA A RECOLHER A COFINS, DEMONSTRANDO, CLARAMENTE QUE OS RECOLHIMENTOS DA COFINS PELA AUTORA FORAM INTEIRAMENTE INDEVIDOS."

"É POSSÍVEL SE EXTRAIR DA ANÁLISE DA DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO QUE SE A REVOGAÇÃO DA ISENÇÃO FOI CONSIDERADA INCONSTITUCIONAL QUANDO DA PROLAÇÃO DA DECISÃO FOI PORQUE A INCIDÊNCIA DA COFINS ERA INCONSTITUCIONAL DESDE QUE OCORREU A VICIADA REVOGAÇÃO DA ISENÇÃO."....

"E REALMENTE SERIA INCABÍVEL SE COGITAR DA DECISÃO PROFERIDA EM MANDADO DE SEGURANÇA OBRIGANDO A AUTORIDADE COATORA A NÃO MAIS EXIGIR A COFINS EM RELAÇÃO A PERÍODOS ANTERIORES À DECISÃO."....

"ASSIM A AUTORA, ATRAVÉS DA AÇÃO ORDINÁRIA, SOMENTE BUSCA A REPETIÇÃO DA QUANTIA INDEVIDAMENTE RECOLHIDA EM DETERMINADO PERÍODO, POIS COMO JÁ DECIDIDO PELO MANDADO DE SEGURANÇA E TAMBÉM PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E POR OUTROS TRIBUNAIS É INCABÍVEL A REVOGAÇÃO DA ISENÇÃO CONFERIDA PELA LEI COMPLEMENTAR 70/91 POR SIMPLES LEI ORDINÁRIA"

DOS PEDIDOS:

"A AUTORA, DIANTE DO EXPOSTO, REQUER A V.EXA. QUE PROFIRA PRECEITO JURISDICIONAL RECONHECENDO A INEXIGIBILIDADE DA COFINS DA AUTORA, EM RAZÃO DE PERMANECER O SEU DIREITO À FRUIÇÃO DE ISENÇÃO CONCEDIDA PELO ART. 6º, II, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91 E CONDENE A RÉ A RESTITUIR À AUTORA, ATRAVÉS DE PRECATÓRIO, O TOTAL DOS VALORES RECOLHIDOS INDEVIDAMENTE A TÍTULO DE COFINS - CÓPIA DAS GUIAS DE RECOLHIMENTO EM ANEXO."

"A AUTORA TAMBÉM PLEITEIA QUE CONDENE A RÉ AO PAGAMENTO DAS CUSTAS JUDICIAIS E DE HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA."

AÇÃO DE RECONHECIMENTO:

SENTENÇA DO JUIZ: (FLS. 20 DO PROCESSO)

"CUMPRE DESTACAR QUE O FATO DA AUTORA TER PASSADO A USUFRUIR DA ISENÇÃO DA COFINS CONCEDIDA EM VIRTUDE DE DECISÃO PROFERIDA POR MANDADO DE SEGURANÇA (PROC. Nº 9700099970) JÁ TRANSITADO EM JULGADO NÃO SIGNIFICA QUE DEVA RECEBER A REPETIÇÃO DA QUANTIA RECOLHIDA NO PERÍODO INICIADO COM A VIGÊNCIA DA LEI 9430/96 ATÉ A DATA DA IMPETRAÇÃO DO MANDAMUS, ISTO PORQUE COMO VISTO INICIALMENTE ESTE JUÍZO NÃO ESTÁ ADSTRITO ÀQUELA DECISÃO, QUE SÓ PRODUZ EFEITOS QUANTO AOS VALORES DEVIDOS A PARTIR DA DATA DA PROPOSITURA DA AÇÃO, IN EXISTINDO, NO CASO EFICÁCIA VINCULATIVA PREJUDICIAL DA COISA JULGADA."

"CONSIDERANDO-SE, PORTANTO, COMO SENDO DEVIDOS OS RECOLHIMENTOS DA COFINS NO PERÍODO ANTERIOR À IMPETRAÇÃO DO MANDADO DE SEGURANÇA, O PEDIDO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO RESTA PREJUDICADO." "JULGO IMPROCEDENTE O

PEDIDO" – JUIZ FEDERAL DA 27ª VARA, DR. MARCELO PEREIRA DA SILVA.

APELAÇÃO CÍVEL - EM 17/12/2004 (FLS. 21/29):

APELANTE DANNESMANN, RELATOR: JUIZ FEDERAL CONVOCADO: DR. JOSÉ ANTÔNIO LISBOA NEIVA

"A AUTORA, ENQUADRADA COMO SOCIEDADE CIVIL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS RELATIVOS A PROFISSÃO LEGALMENTE REGULAMENTADA, OBTVEU A ISENÇÃO DO ART. 6º, DA LEI COMPLEMENTAR 70/91, MAS APENAS ATÉ A REVOGAÇÃO DO FAVOR FISCAL PELA EDIÇÃO DA LEI Nº 9.430/96, PUBLICADA NO DOU EM 31/12/1996, NÃO SENDO MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR, A ISENÇÃO INSTITUÍDA PELA LEI COMPLEMENTAR 70/91, PODE SER REVOGADA POR LEI ORDINÁRIA"

"ISTO POSTO, CONHEÇO DO APELO E NEGOLHE PROVIMENTO"

APELAÇÃO CÍVEL - EM 10/05/2005. (FLS. 30):

A 3ª TURMA ESPECIALIZADA DO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2ª REGIÃO, DECIDE, POR MAIORIA, NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO - FLS. 35:

RELATOR: MIN. RICARDO LEVANDOWSKI.

"O TRIBUNAL, APÓS ANALISAR AS CIRCUNSTÂNCIAS QUE ENVOLVERAM A QUESTÃO EM DEBATE, ENTENDEU PELA INEXISTÊNCIA DE JUSTIFICATIVA PARA MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO."

A sentença julgou improcedente o pedido da Autora; o acórdão negou provimento à apelação e o Recurso Extraordinário teve negado o seguimento da ação.

Portanto torna-se claro com o exame ao processo ora resumido que a o contribuinte não teve direito à restituição da COFINS recolhida no período anterior ao julgamento da sua possível isenção ao recolhimento da Contribuição.

Dando prosseguimento ao processo e de acordo com pesquisa constante do sistema eletrônico, a COFINS foi declarada recolhida no período de fevereiro/1998 a maio/1999. Foi proposta ação fiscal para se verificar a necessidade de eventual lançamento da COFINS.

DA AÇÃO FISCAL:

(...)

DAS CONSIDERAÇÕES FINAIS:

Considerando todo o exposto no presente Termo de Verificação, e considerando ainda que o contribuinte não declarou em DCTF os valores correspondentes a COFINS, entendemos ser

obrigação desta Auditora Fiscal o lançamento do Auto de Infração para a cobrança dos valores da Contribuição em tela, no período compreendido entre janeiro de 2007 a junho de 2011, e para tanto, anexamos a este o Demonstrativo das Bases de Cálculo da Cofins com seus respectivos montantes retirados dos formulários DACON constante do nosso sistema de arquivo e que foram verificados, por amostragem com os registros contábeis do contribuinte.”

Inconformada com a autuação a ora Recorrente apresentou a peça impugnatória na qual argumento, em resumo, que:

i. a fiscalização em tela decorreu de trânsito em julgado de Ação de Repetição do Indébito promovida pela Impugnante.

ii. é isenta do recolhimento da COFINS em decorrência de decisão judicial em Mandado de Segurança transitada em julgado há mais de dois anos e, portanto, inclusive sem qualquer possibilidade de reversão através de eventual ação rescisória;

iii. para justificar a autuação, a Auditora Fiscal colacionou trechos do Parecer nº 492/2011 (bem como de outros Pareceres sem referência que possibilite sua identificação e exame) e, surpreendentemente, ao contrário do que se esperava em razão do efeito vinculante do mesmo, ignorou o determinado no Parecer nº 492/2011 e lavrou o Auto de Infração, ora impugnado. Além, aplicou multa (desconsiderando a boa fé do contribuinte) e juros de mora;

iv. mesmo na remota hipótese de cabimento da autuação com base no Parecer nº 492/2011, esta não poderia incluir períodos anteriores a 25 de maio de 2011 (data da publicação do referido Parecer)

v. ainda na hipótese de cabimento da autuação com base no Parecer nº 492/2011 e em data anterior a sua publicação, esta não poderia incluir períodos anteriores a dezembro de 2008 (data da publicação do julgamento pelo STF do *leading case* sobre o tema;

vi. a multa é inaplicável ao caso, pois deixou de recolher o tributo com lastro em decisão judicial transitada em julgado;

vii. a autuação alcança valor maior do que o supostamente devido.

viii. a auditora-fiscal responsável pela lavratura do auto de infração invocou o trânsito em julgado de uma decisão desfavorável à Recorrente, proferida em ação de repetição de indébito, para aplicar o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, o Parecer PGFN/CPJ nº 965/11 e outros pareceres do mesmo órgão que versam sobre a Súmula nº 239 do Supremo Tribunal Federal, pretendendo restringir os efeitos da coisa julgada oriunda de outra medida judicial que reconheceu a isenção face à Lei Complementar nº 70 de 1991;

ix. o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 relativiza a coisa julgada apenas quando esta for contrária à decisão objetiva e definitiva do Supremo Tribunal Federal; além de que a Súmula nº 239 do Supremo Tribunal Federal somente se aplica aos casos em que a coisa julgada se refere a um determinado exercício;

x. para efeitos de aplicação do parecer da PGFN, em controle difuso de constitucionalidade, deveria haver a repercussão geral, nos termos do art. 543-B do Código de Processo Civil, nos acórdãos paradigmas;

xi. os acórdãos proferidos nos Recursos Extraordinários nº 377.457 e nº 381.964 são formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, não foram ratificados por ato do Senado Federal nem foram julgados no regime do art. 543-B do Código de Processo Civil;

xii. inaplicabilidade da Súmula nº 239 do STF, de 13.12.1963, e sobre a mutabilidade da coisa julgada em matéria tributária;

xiii. à época dos fatos geradores, os *leading cases* do STF pertinentes ainda não teriam sido integralmente apreciados, prevalecendo, portanto, a coisa julgada individual;

xiv. na remota hipótese de prevalência da autuação, esta não poderia retroagir a competências anteriores a junho de 2011, pois o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 estabelece que se as decisões proferidas pelo STF em contrariedade à coisa julgada favorável ao contribuinte forem anteriores à sua publicação, em 26.05.2011, a relativização da coisa julgada somente será observada a partir dessa data;

xv. a data da publicação do primeiro dos acórdãos nos Recursos Extraordinários nº 377.457 e 381.964 (este somente publicado em março de 2009) foi 19.12.2008, logo, anterior à data da publicação do Parecer PGFN/CRJ nº 492/11.

xvi. até o primeiro julgamento dos *leading cases* pelo STF a matéria encontrava-se pacificada, sendo, inclusive, objeto de súmula do STJ (Súmula nº 276), de modo que não haveria que se falar em qualquer mudança no entendimento dos tribunais quanto à NÃO exigência da COFINS das sociedades civis de profissão regulamentada;

xvii. a imposição de multa não pode ocorrer, pois fere os Princípios da Boa Fé, da Segurança Jurídica e da Coisa Julgada;

xviii. se não há incidência de multa nos lançamentos de contribuintes resguardados por medidas precárias, passíveis de alteração, não pode a RFB autuar e impor multa a pessoa jurídica resguardada por coisa julgada definitiva;

xix. as penalidades aplicadas na autuação não poderiam jamais prevalecer por força do art. 106, I, do Código Tributário Nacional;

xx. houve equívoco no valor da autuação, conforme demonstrou em planilha anexa aos autos, a cópia das DACON, cópia dos "Livros Razão";

xxi. a fiscalização equivocou-se, pois deixou de considerar retenções na fonte efetuadas por seus tomadores de serviço, à vista da isenção garantida pela decisão transitada em julgado;

xxii. houve um equívoco de digitação - ou erro na análise dos documentos apresentados - quando a fiscalização lançou as bases de cálculo para apuração das competências Setembro de 2008 e Maio de 2011, que montam a R\$ 40.707,76 (quarenta mil setecentos e sete reais e setenta e seis centavos) os quais, aplicando-se juros e multa, alcançam R\$ 52.707,62 (cinquenta e dois mil, setecentos e sete reais e sessenta e dois centavos), de sorte que far-se-ia necessária a conversão do feito em diligência;

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

Autenticado digitalmente em 14/05/2014 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 29/05/2014 por JOEL MIYAZAKI, Assinado digitalmente em 14/05/2014 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO

Impresso em 30/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A Delegacia de Julgamento entendeu ser improcedente a impugnação apresentada, em decisão assim ementada:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/01/2007 a 30/06/2011

SOCIEDADE CIVIL. TRIBUTAÇÃO.

As sociedades civis de prestação de serviços profissionais, relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, deixaram de ser isentas da contribuição para a seguridade social, por previsão legal expressa.

RELAÇÃO FÁTICO-JURÍDICA NOVA. OFENSA À COISA JULGADA. NÃO-OCORRÊNCIA,

Por ter sobrevindo modificação no estado de direito que acarretou o surgimento de uma nova relação jurídico tributária, não mais subsistia a coisa julgada material como cristalização do que fora decidido em momento pretérito.

MULTA DE OFÍCIO.

Constatada a falta e/ou insuficiência de recolhimento da contribuição no período alcançado pelo auto de infração, é de se manter o lançamento, com multa de ofício, na forma definida na legislação da espécie.

RETROATIVIDADE. LEI INTERPRETATIVA.

Lei interpretativa é aquela que revela o exato alcance da lei anterior, sem lhe introduzir gravame novo, nem submeter à penalidade por ato que repousou no entendimento anterior.

DACON. ERRO DE PREENCHIMENTO.

A alegação genérica de que houve um equívoco de digitação não se mostra suficiente para infirmar a exigência fiscal, quando desacompanhada de documentação hábil e idônea a justificar a comprovação do erro no qual se funda.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

A autoridade julgadora indeferirá o requerimento de realização de diligências ou perícias, quando entendê-las prescindíveis.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Na decisão ora recorrida, em síntese, sustenta que ao se referir à coisa julgada obtida pela ora Recorrente no Mandado de Segurança nº 97.009997-0, que divergiria do entendimento consagrado em outras ações pelo STF, que reconheceu a legitimidade da

revogação da isenção apreciada nos autos, citando o RE 522719 AgR/RS, RE 486094 AgR/RS, AI 523223 AgR-ED/PR, RE 377.457/PR, RE 381.964/ MG, RE 550617, AgR/SP e RE 534964 AgR/RS, especialmente no julgamento proferido pelo STF no RE 377.457.

Não obstante, afirma-se na decisão recorrida ser possível solucionar o litígio sem desconstituir ou relativizar a coisa julgada, um vez que fundamentou o entendimento na entrada em vigor da nova legislação da COFINS, que teria conferido novo suporte jurídico à sua incidência, que não teria sido objeto de apreciação daquele julgado.

Nesse contexto, a autuação teria amparo na Lei nº 10.833/03 e não no Parecer PGFN nº 492/2011, como se verifica às fls. 871/889, de maneira que em função dessa alteração não poderia prevalecer a coisa julgada material fulcrada no confronto da LC nº 70/91 com a Lei nº 9.430/96, quando do julgamento do mandado de segurança nº 9700099970.

Baseou, ademais, o seu entendimento em Agravo de Instrumento nº 2010.02.01.005953-3, de 19 de outubro de 2010, da 3ª Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, que cassou a decisão do magistrado de 1ª instância que impedira a fiscalização de cobrar a COFINS, com suporte em um acórdão transitado em julgado onde era concedido à sociedade civil o direito a manutenção da isenção revogada pela Lei nº 9.430/96.

Sobre a imposição de multa , não acolheu os argumentos pelos mesmos fundamentos, considerando-se que o crédito tributário não estaria suspenso nem “resguardado” por decisão judicial.

Ainda, afirmou-se que não se está diante do caso de aplicação do disposto no art. 106, I do CTN, uma vez que o Parecer PGFN nº 492/2011 não seria “*lei expressamente interpretativa*” como exige o dispositivo legal.

Quanto aos supostos equívocos nas retenções na fonte efetuadas por tomadores de serviço da ora Recorrente, afirmou que estas seriam devidas e não equivocadas, além de que, confrontando-se a atuação com as informações prestadas na DACON, verificou-se que a fiscalização não deixou de considerar as retenções na fonte.

Em relação ao mês de setembro de 2008, de acordo com a DACON juntada aos autos (fls. 438/444), não teria havido retenções na fonte e o valor de Cofins a pagar seria de R\$ 130.887,70, ou seja, exatamente o valor lançado.

Finalmente, sobre o argumento de equívoco de digitação ou erro na análise dos documentos apresentados, entendeu-se que a alegação foi desacompanhada de documentação hábil e idônea a justificar a comprovação do erro.

Assim, negou o pedido de conversão do feito em diligência, pois pela observação dos DACON e do livro-razão juntados ao auto de infração (fls. 199/856 e 1549/1655), entendeu-se que não há necessidade de perícia, considerando-se, ademais, que a principal questão levantada seria questão de direito.

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente aduziu, em síntese, que:

i. preliminarmente, alega nulidade do acórdão recorrido, pois este desconsiderou a base jurídica do Termo de Verificação Fiscal e do auto de infração, ao entender que a autuação se deu com fundamento na Lei nº 10.833/03, alterando o critério jurídico do lançamento;

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

Autenticado digitalmente em 14/05/2014 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 29/05/2014 por JOEL MIYAZAKI, Assinado digitalmente em 14/05/2014 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO

Impresso em 30/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ii. a fundamentação com base nos Pareceres da PGFN e pela relativização da coisa julgada, foi uma opção da fiscalização, e não da Recorrida;

iii. no mérito, afirma que a Fazenda Nacional foi intimada pessoalmente da decisão transitada em julgado que lhe concedeu o direito à isenção, em 01.06.99, o acórdão foi publicado em Diário Oficial em 10.06.99, sem que esta tivesse apresentado recurso ou alegado que a Lei nº 9.718/98 teria criado novo suporte jurídico para incidência do tributo, de sorte que a isenção da COFINS transitou em julgado no dia 23.08.99;

iv. não há que se falar em alteração suficiente para criação de novo suporte jurídico para incidência do tributo quando o próprio legislador, no artigo 1º da Lei nº 9.718/98, faz menção à Lei Complementar nº 70/91;

v. a Lei nº 9.718/98 somente ampliou a base de cálculo da COFINS, o que, conforme a jurisprudência reiterada do STJ não traz ao mundo jurídico qualquer novo suporte jurídico para incidência da exação;

vi. quanto à Lei nº 10.833/03, da mesma forma, apenas teria instituído o regime da não-cumulatividade e majorado a alíquota da contribuição, não criando novo tributo;

vii. o artigo 1º da Lei Complementar nº 70/91 continua em vigor, e o art. 6º, II, também permanece sem qualquer revogação;

viii. a mera introdução do regime da não-cumulatividade e da sistemática de retenção na fonte não traz suporte jurídico novo a justificar a cobrança;

ix. a Lei nº 10.833 somente teria o condão de afastar a coisa julgada obtida em favor da Recorrente se expressamente houvesse revogado a isenção concedida pela Lei Complementar nº 70/91;

x. o STJ pacificou a questão em julgado relativo à CSLL, no REsp 1.118.893/MG-1ª Seção STJ, em sede de repetitivo, que é vinculante neste julgamento administrativo por força do Art. 62-A do Regimento Interno do CARF;

xi. destaca que é estranho que o tributo supostamente devido, desde a edição da Lei nº 9.718/98 e convalidado pela Lei nº 10.833/2003 não tenha sido objeto de cobrança por mais de 10 (dez) anos;

xii. cita decisão do Min. Luiz Fux na Reclamação nº 11.476, na qual a Fazenda Nacional, em sede de ação rescisória pretendia cobrar COFINS, com efeitos retroativos, de escritório de advocacia, protegido pelo manto da coisa julgada, na qual defende-se a proteção da boa-fé do contribuinte, que deixou de recolher o tributo por estar amparado por sentença judicial transitada em julgado;

No mais, reitera a Recorrente os argumentos expendidos na peça de impugnação.

É o relatório.

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

Autenticado digitalmente em 14/05/2014 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 29/05/2014 por JOEL MIYAZAKI, Assinado digitalmente em 14/05/2014 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO

Impresso em 30/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Relatora

O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Primeiramente, em relação à preliminar de nulidade por alteração de critério jurídico, a Recorrente alega que o voto condutor da decisão recorrida teria fundamentado o seu entendimento na Lei nº 10.833/03, desconsiderando a base jurídica do Termo de Verificação Fiscal e do auto de infração, que teriam se estribado no Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 e Parecer PGFN/CPJ nº 965/11 e pela relativização da coisa julgada, o que teria redundado, portanto, em mudança do critério jurídico do lançamento.

Inicialmente, portanto, reportando-se ao Termo de Verificação Fiscal, às fls. 857 e ss., verifica-se que a fiscalização traz um apanhado das ações judiciais propostas pela Recorrente, bem como transcreve trechos dos referidos pareceres da PGFN, que teriam sido mencionados nos esclarecimentos da Recorrente aos respectivos termos de intimação.

De fato, às fls. 33 e ss dos autos, a Recorrente presta esclarecimentos sobre a eficácia das ações judiciais propostas e faz menção aos referidos pareceres, juntando às fls. 89, a íntegra do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011.

Portanto, ainda que o Termo de Verificação Fiscal tenha feito referência aos pareceres, inclusive transcrevendo-os, não se depreende de forma hialina, que estes foram o fundamento da exigência, mesmo porque, tem-se, em suas conclusões:

DAS CONSIDERAÇÕES FINAIS:

Considerando todo o exposto no presente Termo de Verificação, e considerando ainda que o contribuinte não declarou em DCTF os valores correspondentes a COFINS, entendemos ser obrigação desta Auditora Fiscal o lançamento do Auto de Infração para a cobrança dos valores da Contribuição em tela, no período compreendido entre janeiro de 2007 a junho de 2011, e para tanto, anexamos a este o Demonstrativo das Bases de Cálculo da Cofins com seus respectivos montantes retirados dos formulários DACON constante do nosso sistema de arquivo e que foram verificados, por amostragem com os registros contábeis do contribuinte.

Por outro lado, o auto de infração tem como fundamentos os arts. 1º, 3º e 5º da Lei n. 10.833/2003, como se verifica às fls. 876 da autuação, de sorte que, ainda que sejam obscuras as premissas empregadas no Termo de Verificação Fiscal, o fundamento legal do auto de infração não discrepa do fundamento da decisão recorrida, não se vislumbrando, portanto,

alegada mudança de critério jurídico aventada.

Por essas razões, rejeito a preliminar de nulidade do auto de infração, sob o argumento da mudança de critério jurídico.

No mérito, a questão gravita em torno da eficácia da coisa julgada material, nas hipóteses de relações jurídicas continuativas ou de trato de sucessivo, como denomina a doutrina.

Nas hipóteses mencionadas enquadram-se grande parte das ações antiexacionais tributárias, pois ainda que se tratem de tutelas jurisdicionais com pedido anulatório do lançamento, invariavelmente apresentarão eficácia declaratória, ou seja, a eficácia da decisão judicial se projetará no tempo, atingindo as relações jurídicas tributárias futuras, que são de trato sucessivo.

Assim, quando o contribuinte ingressa com um mandado de segurança repressivo ou uma ação anulatória de débito fiscal, cuja causa de pedir contenha a declaração incidental de inconstitucionalidade da norma jurídica de determinado tributo, o seu pedido veiculará não somente o cancelamento de específica exigibilidade, como também, a declaração da inexistência de relação jurídica entre o Fisco e determinado contribuinte, impedindo que haja a incidência da regra matriz.

Abordando-se o tema de forma bastante simples, a decisão judicial que contém declaração incidental de inconstitucionalidade de determinada norma jurídica em controle difuso, bloquearia a incidência da referida norma, para o contribuinte titular da ação.

Nessas hipóteses, caso não houvesse a declaração incidental de inconstitucionalidade pelo Judiciário, ter-se-ia que reconhecer que, por absurdo, um contribuinte deveria ingressar como nova ação judicial, a cada período de apuração da exação que entendesse inconstitucional.

Por essa razão, o Código de Processo Civil, ao abordar os efeitos da coisa julgada nas relações jurídicas continuativas, assim dispôs:

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.

Embora haja o entendimento defendido pela Procuradoria da Fazenda Nacional, segundo o qual, a alteração da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, representaria modificação no estado de direito, hábil a interferir na eficácia declaratória de decisão judicial transitada em julgado, na medida em que estaria configurada uma nova relação jurídica, que estaria fora do âmbito de aplicação da decisão definitiva, não comungo desse entendimento.

A coisa julgada material, direito e garantia fundamental de índole constitucional, apenas poderá ser alterada, em situações expressamente previstas no ordenamento jurídico.

O direito brasileiro prevê como remédio hábil a desconstituir a coisa julgada, apenas a ação rescisória, cabível apenas nas situações arroladas no art. 485¹ do CPC e, se quisermos ir mais longe, nas hipóteses de cabimento dos embargos rescisórios, previstos no nos artigos 475-L, § 1º e 741, § único² do CPC

Por outro lado, entende-se, da mesma forma, que se há inovação no ordenamento jurídico hábil a instituir uma nova regra-matriz de incidência para determinada exação, deve ser reconhecido que aqui nascerá uma nova relação jurídica para o contribuinte, não abrangida pela decisão transitada em julgado, anteriormente, lastreada em legislação revogada ou declarada inconstitucional.

Ademais, o fato é que os pareceres da Procuradoria da Fazenda Nacional, não são vinculantes para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, exceto aquelas hipóteses de dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, conforme prescrição do art. 62, II, 'a', de seu Regimento Interno.

¹ Art. 485. A sentença de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando:

- I - se verificar que foi dada por prevaricação, concussão ou corrupção do juiz;
- II - proferida por juiz impedido ou absolutamente incompetente;
- III - resultar de dolo da parte vencedora em detrimento da parte vencida, ou de colusão entre as partes, a fim de fraudar a lei;
- IV - ofender a coisa julgada;
- V - violar literal disposição de lei;
- VI - se fundar em prova, cuja falsidade tenha sido apurada em processo criminal ou seja provada na própria ação rescisória;
- VII - depois da sentença, o autor obtiver documento novo, cuja existência ignorava, ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de lhe assegurar pronunciamento favorável;
- VIII - houver fundamento para invalidar confissão, desistência ou transação, em que se baseou a sentença;
- IX - fundada em erro de fato, resultante de atos ou de documentos da causa;

§ 1º Há erro, quando a sentença admitir um fato inexistente, ou quando considerar inexistente um fato efetivamente ocorrido.

§ 2º É indispensável, num como noutro caso, que não tenha havido controvérsia, nem pronunciamento judicial sobre o fato.

2 Art. 475-L. A impugnação somente poderá versar sobre: (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

- I – falta ou nulidade da citação, se o processo correu à revelia; (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)
- II – inexigibilidade do título; (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)
- III – penhora incorreta ou avaliação errônea; (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)
- IV – ilegitimidade das partes; (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)
- V – excesso de execução; (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)
- VI – qualquer causa impeditiva, modificativa ou extintiva da obrigação, como pagamento, novação, compensação, transação ou prescrição, desde que superveniente à sentença. (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

§ 1º Para efeito do disposto no inciso II do caput deste artigo, considera-se também inexigível o título judicial fundado em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo tidas pelo Supremo Tribunal Federal como incompatíveis com a Constituição Federal. (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

Art. 741. Na execução contra a Fazenda Pública, os embargos só poderão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.232, de 2005)

- I – falta ou nulidade da citação, se o processo correu à revelia; (Redação dada pela Lei nº 11.232, de 2005)
- II - inexigibilidade do título;
- III - ilegitimidade das partes;
- IV - cumulação indevida de execuções;
- V – excesso de execução; (Redação dada pela Lei nº 11.232, de 2005)
- VI – qualquer causa impeditiva, modificativa ou extintiva da obrigação, como pagamento, novação, compensação, transação ou prescrição, desde que superveniente à sentença; (Redação dada pela Lei nº 11.232, de 2005)
- VII - incompetência do juízo da execução, bem como suspeição ou impedimento do juiz.

Parágrafo único. Para efeito do disposto no inciso II do caput deste artigo, considera-se também inexigível o título judicial fundado em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo tidas pelo Supremo Tribunal Federal como incompatíveis com a Constituição Federal. (Redação pela Lei nº 11.232, de 2005)

Os conceitos aqui defendidos não são novos nos embates doutrinários, inclusive nos judiciais, sendo emblemática a questão da CSLL, declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle difuso de constitucionalidade.

Nesses casos, muitos contribuintes obtiveram decisão judicial transitada em julgada, anteriormente ao pronunciamento da Suprema Corte, para o não recolhimento da contribuição, considerando-se que a declaração incidental de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, sob o entendimento de que esta teria critério material idêntico ao do Imposto sobre a Renda.

Tal como o caso versado nos autos, esses contribuinte detentores de decisão definitivas para o não recolhimento da CSLL, foram autuados, com fundamento na alteração de entendimento do Supremo Tribunal Federal e contra a cobrança, novamente percorreram a via judicial, o que culminou em entendimento do Superior Tribunal de Justiça, consolidado sob a forma da sistemática dos recursos repetitivos, no REsp 1.118.893 / MG, da relatoria do Ministro Arnaldo Esteves Lima, assim ementado:

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

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

2. O Supremo Tribunal Federal, reafirmando entendimento já adotado em processo de controle difuso, e encerrando uma discussão conduzida ao Poder Judiciário há longa data, manifestou-se, ao julgar ação direta de inconstitucionalidade, pela adequação da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, ao texto constitucional, à exceção do disposto no art 8º, por ofensa ao princípio da irretroatividade das leis, e no art. 9º, em razão da incompatibilidade com os arts. 195 da Constituição Federal e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT (ADI 15/DF, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, DJ 31/8/07).

3. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica

estabilizada pela Coisa Julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.

4. *Declarada a inexistência de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nesse diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência.*

5. *"Afirmada a inconstitucionalidade material da cobrança da CSLL, não tem aplicação o enunciado nº 239 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz Coisa Julgada em relação aos posteriores" (Ag.Rg. no Ag.Rg. nos EREsp 885.763/GO, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, Primeira Seção, DJ 24/2/10).*

6. *Segundo um dos precedentes que deram origem à Súmula 239/STF, em matéria tributária, a parte não pode invocar a existência de Coisa Julgada no tocante a exercícios posteriores quando, por exemplo, a tutela jurisdicional obtida houver impedido a cobrança de tributo em relação a determinado período, já transcorrido, ou houver anulado débito fiscal. Se for declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, não há falar na restrição em tela (Embargos no Agravo de Petição 11.227, Rel. Min. CASTRO NUNES, Tribunal Pleno, DJ 10/2/45).*

7. *"As Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária. Por isso, está impedido o Fisco de cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à Coisa Julgada material" (REsp 731.250/PE, Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ 30/4/07).*

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

(REsp 1.118.893 / MG – 1ª Seção STJ. Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima. DJE em 06.04.2011

Observe-se que nesse contexto fático, é certo que, quando ainda não precluído o biênio para a rescisória, a União ingressou com as competentes ações, com fundamento no art. 485, V do CPC, instrumento hábil, como mencionado, para proteger a coisa julgada, e, assim o basilar Princípio da Segurança Jurídica.

Mutatis mutandis, o Superior Tribunal de Justiça, forte no entendimento acima exposto, que norteou a cobrança da CSLL, manteve o mesmo raciocínio para o caso objeto dos autos, como demonstra o AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 298.367/PE (2013/0040349-6), como se observa da ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. COFINS. MANDADO DE SEGURANÇA. COISA JULGADA. SÚMULA 239/STF. INAPLICABILIDADE.

1. A decisão a quo encontra amparo na jurisprudência do STJ, o qual entende que o efeito da coisa julgada tributária se estende em relação aos lançamentos posteriores quando a decisão trata da relação de direito material, declarando a inexistência de relação jurídico-tributária.

2. De fato, como fixado na Corte de origem, a Lei n. 10.833/2003 refere-se à sistemática de cobrança da COFINS, comando ineficaz a mitigar a coisa julgada que se refere à própria exigência do tributo.

3. Com efeito, ante a modificação do entendimento jurisprudencial a reconhecer a eficácia da norma que revogou a isenção em tela, caberia ao fisco o manejo da ação cabível apta a rescindir o direito autoral.

Agravo regimental improvido.

Para sintetizar o que até agora exposto, ressalto que sou filiada à tese dos que defendem que o ordenamento jurídico brasileiro não autoriza a desconstituição da coisa julgada em vista da alteração da jurisprudência do STF, exceto nas hipóteses de cabimento da ação rescisória, ao contrário do que defende a Procuradoria da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN nº 492/2011.

A exegese da Procuradoria da Fazenda Nacional sobre a eficácia desconstitutiva da coisa julgada material nas relações de trato sucessivo, das decisões do STF contrárias ao entendimento sufragado na decisão transitada em julgado, com a devida vênia, é inócua em face de ausência de previsão legislativa nesse sentido, especialmente quando se tratar de direito e garantia fundamental, como é a coisa julgada, cuja base empírica encontra-se no artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal.

Interessante notar que, mesmo no caso dos autos, mesmo no âmbito do próprio Parecer PGFN nº 492/2011, a presente cobrança seria indevida.

Destarte, extrai-se do Parecer PGFN nº 492/2011, os seguintes excertos:

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

2. Possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade, os seguintes precedentes do STF:

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

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

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

Assim, observe-se que, em consonância com o próprio entendimento transcrito, a hipótese que eventualmente poderia ser aplicada aos autos, seria a disposta em 'ii', de decisão proferida em sede de controle difuso de constitucionalidade, pela sistemática de repercussão geral.

Não obstante, é certo que a questão dos autos, a isenção das sociedades civis de prestação de serviços profissionais, ainda está pendente de decisão definitiva do STF, no âmbito do Recurso Extraordinário nº 377.457/PR, uma vez apresentados embargos de declaração com efeitos modificativos, pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, encontrando-se o recurso concluso à relatora Ministra Rosa Weber desde 14/03/2012, conforme andamento processual pesquisado na página da *internet* do STF.

Portanto, equivocada a premissa da qual partiu o voto condutor da decisão recorrida, que tomou como a definitividade do julgado em referência, com eficácia *extunc*.

Ressalte-se que os objetos dos referidos embargos de declaração são, precisamente, a modulação dos efeitos da decisão que entendeu pela revogação da isenção, em 17/09/2008, sendo, neste passo, interessante, transcrever excerto do memorial de julgamento apresentado pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil à Ministra Rosa Weber, disponível na *internet*:

Essa Suprema Corte, ao julgar o presente Recurso Extraordinário (o que fez em conjunto com o RE nº 381964), decidiu que a COFINS deve, sim, incidir sobre as sociedades prestadoras de serviços profissionais e, ao fazê-lo, conferiu interpretação diametralmente oposta àquela interpretação já consolidada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, expressa no Enunciado de sua Súmula nº 276.

Diante desse quadro, essa Excelsa Corte se debruçou sobre outro problema: a modulação – ou não – dos efeitos dessa decisão. Tratava-se de decidir se esse novo modo de ver as coisas teria aplicabilidade retroativa ou se estariam presentes os

requisitos que admitem, excepcionalmente, a sua aplicabilidade com eficácia apenas ex nunc.

[...]

No Acórdão ora objeto de Embargos de Declaração, cinco Ministros votaram pela modulação dos efeitos da decisão, enquanto cinco outros Ministros a negaram.

A Eminente Ministra Ellen Gracie, justificadamente, não participou da assentada, com o que se concluiu pela recusa da modulação, considerando-se o quorum de dois terços dos membros previsto no Art. 27 da Lei nº 9.868/99.

No entanto, esse quorum não tem aplicabilidade ao caso. É o que ora Embargante (que integra o processo na condição de assistente) tentará demonstrar, doravante, com base em parecer elaborado pelo PROFESSOR LUÍS ROBERTO BARROSO (cópia anexa), a pedido do Presidente do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil.

[...]

Como não houve, no presente caso, declaração de inconstitucionalidade de lei, não incide o comando normativo do Art. 27 da Lei nº 9.868/99 e, em consequência, não se exige o quorum qualificado de dois terços de votos favoráveis à modulação.

O Professor LUÍS ROBERTO BARROSO bem explica, portanto, que a modulação dos efeitos da decisão, no presente caso, é fundamentada “(...) diretamente na regra constitucional da irretroatividade da norma tributária (CF, art. 150, III), e nos princípios da proteção da confiança legítima e da boa-fé, todos corolários do sobreprincípio da segurança jurídica”.

A seguir, esclarece BARROSO:

“A tese é a seguinte: a decisão desse Eg. Supremo Tribunal Federal no sentido de que as sociedades profissionais não gozam de isenção da COFINS caracteriza norma tributária nova (no sentido de texto normativo interpretado), uma vez que há 5 (cinco) anos o Superior Tribunal de Justiça editou e vinha aplicando normalmente sua Súmula 276, segundo a qual as referida sociedades eram isentas da COFINS. Em se tratando de norma nova, somente poderia ser aplicada prospectivamente, por força da regra e dos princípios constitucionais mencionados acima.

Como se pode perceber, portanto, trata-se de espécie diversa de modulação de efeitos, à qual não se aplica o art. 27, da Lei nº 9.868/99, que, como visto, exige prévia declaração de inconstitucionalidade.”

Portanto, de plano, salta à vista que caso acolhidos os embargos declaratórios com efeitos infringentes, de forma que a decisão da Suprema Corte tenha efeitos *ex nunc*, não estariam abrangidos parte dos períodos objeto da autuação, compreendidos entre 31/01/2007 a 30/06/2011.

Todavia, e, mais relevante, é que esse fato por si só, demonstra a incompatibilidade lógica e jurídica de se atrelar as cobranças com base em decisão do STF não definitiva, mesmo que não se acresça à análise a circunstância de que a referida cobrança está impedida pela força da coisa julgada material.

Outro aspecto relevante na análise do Parecer PGFN nº 492/2011, é que ele próprio reconhece os nefastos efeitos à Segurança Jurídica, ao determinar que a “cessação automática da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado”, deverá apenas atingir os fatos geradores ocorridos após a sua publicação, o que ocorreu em 26/05/2011. Confira-se:

5.Face aos princípios da segurança jurídica, da não surpresa e da proteção à confiança, bem como por força do art. 146 do CTN, nas hipóteses em que o advento do precedente objetivo e definitivo do STF e a conseqüente cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado sejam pretéritos ao presente Parecer, a publicação deste configura o marco inicial a partir do qual o Fisco retoma o direito de cobrar o tributo em relação aos fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor.

Mais uma vez, observe-se que, em sendo o período objeto da autuação, compreendido entre 31/01/2007 a 30/06/2011, seguindo os mandamentos do parecer, apenas alguns dias de junho de 2011 seriam atingidos.

E na senda do argumento exposto, vale lembrar que à época, o entendimento jurisprudencial estava consolidado na Súmula 276, do Superior Tribunal de Justiça, que prescrevia que “*as sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da COFINS, irrelevante o regime tributário adotado*”.

Portanto, nesse tópico, e a título conclusivo, o posicionamento da PGFN quanto às condições de aplicabilidade da “rescisão automática da coisa julgada” nas relações jurídicas continuativas, resta claro que a ora Recorrente não estaria subsumida a essas condições.

E nessa senda, ainda que nesse contexto de extrema insegurança jurídica que se descortina, se a Administração Pública traça os limites sobre o qual atuará, não há espaço para que, por outro lado, extrapole-os, criando novo caminho, para burlar as regras do jogo que ela própria criou. É dizer, se a PGFN estabelece os limites para a afronta da coisa julgada, não pode o Fisco burlá-lo e nem mesmo esta Corte Administrativa desconsiderá-las.

Assim, considerando-se a organicidade da Administração Pública, não se afigura permitido esse passo além na trilha da insegurança jurídica, como ocorreu no presente auto de infração.

Finalmente, caso superado o entendimento anterior, e enfrentando-se o argumento da decisão recorrida, tem-se que esta foi fundamentada na alteração dos fundamentos jurídicos da relação de trato sucessivo, como se depreende:

[...]

verifica-se que as Leis nº 9.718/98 e nº 10.833/03 alteraram substancialmente a legislação da Cofins, criando e regulando um novo suporte jurídico para a incidência desta exação, fixando, desta forma, uma nova relação jurídico-tributária.

Não prospera essa argumentação, da mesma forma, pois tal como decidido no retro mencionado AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 298.367/PE, a Lei n. 10.833/2003, fundamento do auto de infração, refere-se à sistemática de cobrança da COFINS, o que se afiguraria comando ineficaz a mitigar a coisa julgada que se refere à própria exigência do tributo.

Ainda que se vá além, considera-se que as alterações de alíquota e base de cálculo não são suficientes para criar uma nova regra matriz de incidência, como aliás, também já se manifestou o STJ, como se observa do seguinte aresto, ao qual faz remissão o AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 298.367/PE :

"TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - CSLL - LEI 7.689/88 - COISA JULGADA - EFEITOS - SUPERVENIÊNCIA DE NOVA LEGISLAÇÃO - ALTERAÇÕES PERIFÉRICAS – SÚMULA 239/STF - NÃO-INCIDÊNCIA.

1. A coisa julgada é a eficácia que torna imutável uma relação jurídica declarada pelo Poder Judiciário.

2. Foge ao alcance da coisa julgada a modificação nas circunstâncias de fato ou de direito ocorridas na relação jurídica acertada.

3. A mudança de alíquota ou de base de cálculo da CSLL não é suficiente para a mitigação da eficácia da coisa julgada que exonerou o contribuinte da referida isenção, sob o fundamento de sua inconstitucionalidade.

4. Recurso especial provido. "

(REsp 885763/GO, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 14/10/2008, DJe 6/11/2008)

Ora, Lei Complementar n. 70/91, que instituiu a COFINS, continua vigente e eficaz na ordem jurídica brasileira, sendo alterada em seus critérios por diversas legislações posteriores, é certo, porém o que não autoriza ao intérprete entender que a Lei n. 10.833/2003, institui uma nova regra matriz de incidência tributária, inaugurando um “novo suporte jurídico” para a contribuição. Caso assim se entendesse, ter-se-ia que assumir, por via transversa, que a Lei Complementar 70/91 teria sido revogada em sua integralidade, criando a Lei n. 10.833/2003, uma nova contribuição social.

Com base nesse raciocínio já decidiu, inclusive, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, como demonstra o aresto a seguir :

LIMITES DA COISA JULGADA

Tendo o Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos chamados Recursos Repetitivos, reconhecido, na espécie, a efetiva ofensa à coisa julgada, nas hipóteses em que a decisão obtida pelo contribuinte reconhece a inconstitucionalidade incidenter tantum da exigência da CSLL - originalmente, pelas disposições da Lei 7689/88 - , seja-lhe exigida, agora, com a simples referência à existência de diplomas normativos posteriores que rege a matéria, deve os conselheiros desta Corte, reproduzir tal entendimento no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, a teor do disposto no art. 62-A do Regimento.

(Processo nº 10380.011051/2006-97. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Decisão por maioria em 05.06.2012. Acórdão nº 9101-001.369

Tal perspectiva do problema, vê o direito na literalidade dos textos normativos, e não na interpretação sistemática de todo o conjunto normativo que compõem o ordenamento jurídico, como vinhou na doutrina pátria com cores marcantes, o magistério de Paulo de Barros Carvalho³, que traçou a distinção fundamental para o aplicador do Direito, entre norma jurídica e enunciado prescritivo.

O enunciado prescritivo consubstanciado nos textos normativos, apenas é guindado à condição de norma jurídica, quando o intérprete constroi o significado da mensagem legislativa, a partir da interpretação sistemática do ordenamento jurídico.

Sob essa ótica, é possível, da mesma forma, questionar a visão encampada na fiscalização, segundo a qual, a discussão travada no Supremo Tribunal Federal, sobre a revogação da isenção das sociedades civis pelo art.55 da Lei n. 9430/96, seria como um “universo paralelo”, isto é, alheia aos demais comandos emergentes do ordenamento jurídico brasileiro.

Não há, juridicamente, a possibilidade de abordar a questão como apartada das demais normas do ordenamento, ou seja, não há uma norma de isenção e uma regra geral de incidência, que convivem autonomamente, posto que a isenção é produto da combinação da norma isentiva com a norma geral de incidência, pois a primeira presta-se a delimitar o campo de incidência da segunda. Nesse sentido, o magistério de Luís Eduardo Schoueri⁴:

Na verdade, a necessidade de se diferenciarem os momentos da incidência e da isenção é fruto de pensamento que não percebe que a norma jurídica não se confunde com o enunciado legal. O fato de um texto prever uma incidência e outro versar sobre a isenção não implica a existência de duas normas, com incidência distintas; mais adequado é contemplar-se ali, uma única norma, fruto da combinação de todos os mandamentos legais. A norma de incidência surgirá, pois, como um resultado do esforço do aplicador da lei.

[...]

³ Passim Curso de Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 23ª edição, 2011.

⁴ Direito Tributário, p.586-587, São Paulo: Saraiva, 23ª edição, 2011.

Documento assinado digitalmente em 29/05/2014 por JOEL MIYAZAKI, Assinado digitalmente em 14/05/2014 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO

Tal raciocínio, posto que mais sólido que o que contempla a mera dispensa do pagamento de tributo, também não estaria ileso a críticas, já que apenas caberia considerar a existência de uma regra especial e outra geral, se ambas se aplicassem autonomamente, dando-se aí, um conflito normativo (antinomia). Não há entretanto, contradição entre incidência e isenção, mas complementariedade: a isenção limita o alcance da incidência.

Nesse contexto, forçoso concluir que a discussão sobre a revogação da isenção objeto do RE 377.457, no qual pende justamente a questão da modulação de seus efeitos, é questão imbricada com a dos autos, pois daí se definirá o campo de incidência da Cofins e seu marco temporal, ou ainda, delimitará mais um ponto concernente ao feixe normativo da contribuição, visto em sua integralidade.

As demais questões factuais ficam prejudicadas, em vista da apreciação da matéria de direito.

Em face do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo