



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

Processo n° 12897.000197/2009-65
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1101-000.675 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 14 de março de 2012
Matéria CSLL - Efeitos da Coisa Julgada
Recorrente BHP BILLITON METAIS S.A
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

EFICÁCIA DA COISA JULGADA. CIRCUNSTÂNCIAS FÁTICAS DISTINTAS DA MATÉRIA DECIDIDA NA SISTEMÁTICA DO ARTIGO 543-C DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Declarada a inconstitucionalidade da lei que instituiu a CSLL em razão de sua concomitante exigência com a Contribuição ao FINSOCIAL, cessa a eficácia da coisa julgada a partir do momento em que deixa de ser exigida esta contribuição. Inaplicabilidade do entendimento fixado no REsp n° 1.118.893/MG, se não houve declaração de inconstitucionalidade formal e material da lei que instituiu a CSLL.

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE - IRREGULARIDADE DA EXIGÊNCIA SIMULTÂNEA COM MULTA DE OFÍCIO - A exigência simultânea de multa de ofício e multa isolada caracteriza a dupla penalização do contribuinte, sendo, assim, considerada irregular. Precedentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em, relativamente à exigência da CSLL devida no ajuste anual, por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Relator José Ricardo da Silva, acompanhado pelo Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, designando-se para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa; e, relativamente à exigência de multa isolada, por maioria de votos DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, divergindo os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro.

VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente.

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente para efeito de formalização de acórdão.

JOSÉ RICARDO DA SILVA - Relator.

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

JOSELAINÉ BOEIRA ZATORRE - Relatora 'ad hoc' designada para formalização do acórdão.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro e Nara Cristina Takeda Taga.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto pela BHP BILLITON METAIS S/A (fls. 12/37, v. 6), contra decisão da 9ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro, consubstanciada no Acórdão nº 12-26.045, de 04 de setembro de 2009 (fl. 200/220, v. 5), que manteve o lançamento tributário relativo a CSLL, anos-calendário 2004, 2005, 2006 e 2007, juntamente com a multa de ofício, juros de mora e multa isolada, referente aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro de 2004 a novembro de 2007.

Conforme Termo de Constatação (fls. 48/53, v. 5), o início da ação fiscal se deu após a apresentação, por parte da Recorrente, de Declaração de Informações Econômico-Fiscais dos anos-calendário de 2004, 2005, 2006 e 2007, apuradas com base no lucro real, que demonstraram inconsistência com os valores informados na DIPJ de CSLL.

Assim, foi lavrado, no dia 17/11/2008, Termo de Intimação Fiscal, a fim de que a Recorrente apresentasse os Livros e Documentos, fiscais e comerciais, além de esclarecimento a respeito dos fatos.

Em resposta às intimações, consta que a recorrente, em 25/11/2008, se limitou a afirmar que possuía decisão judicial com trânsito em julgado que suspendia a exigibilidade do crédito tributário referente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, sem apresentar a referida decisão judicial, ou qualquer outro documento, ensejando, assim, a lavratura de novo termo de intimação fiscal, em 01/12/2008, a fim de que sua existência fosse comprovada.

No dia 08/12/2008 foi apresentado resposta a intimação, tendo sido juntada decisão diversa. Em 21/01/2009, lavraram-se Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal, e em 10/02/2009 procederam-se a reintimação da Recorrente para que apresentasse a alegada ação judicial.

Em 12/02/2009, a Recorrente efetuou a entrega de decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, fls. 188/193, v. 5, transitado em julgado, que declarou inconstitucional a exigibilidade da CSLL por ter considerado sua base de cálculo idêntica com a do FINSOCIAL, o que impediu sua cobrança, tendo como “base de cálculo o balanço do ano de 1988”.

Diante da decisão apresentada, foi realizado, no dia 18/02/2009, novo Termo de Intimação Fiscal para que a Recorrente apresentasse decisão a ela favorável que afastava a obrigatoriedade do recolhimento da CSLL. Contudo, ao apresentar resposta à intimação no dia 20/02/2009, reafirmou a validade da ação judicial apresentada, como se ainda fosse devido o recolhimento do FINSOCIAL.

No dia 03/03/2009, conforme termo de constatação fiscal, a Recorrente foi intimada para apresentar documentos referentes aos cálculos dos recolhimentos da CSLL devidos e não recolhidos, cujo atendimento se deu no dia 09/03/2009. Assim, foi encaminhado

documentos (balancetes) e fichas de cálculos da CSLL devida, mensal e anualmente, que pela Recorrente foram confeccionados, tendo como base sua escrita comercial e fiscal.

Como o objeto da ação judicial apresentada pela Recorrente havia ligação com o pagamento da contribuição do FINSOCIAL, que foi extinto em 1992, através da Lei Complementar 70/91, o objeto da decisão judicial apresentada se perdeu, nascendo, assim, a obrigação de recolhimento da CSLL, referente aos anos-calendário de 2004, 2005, 2006 e 2007, o que não ocorreu.

Desta forma, foi lavrado o auto de infração (fls. 54/55, v. 5), para constituir o crédito tributário da CSLL, nos anos-calendário de 2004, 2005, 2006 e 2007, além das multas de ofício e isolada de 50%, referentes aos valores mensais não recolhidos, com o seguinte enquadramento legal: Lei Complementar 70/91; Art. 2º da Lei 7.689/88; Art. 37 da Lei 10.637/02; Arts. 38 e 39 da Lei 8.541/92; Art. 2º da Lei 9.430/96; Art. 469 do CPC; Arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Lei 11.488/07 c/c art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei 5.172/66; Arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Medida Provisória 351/07; Arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Lei 11.488, de 15 de junho de 2007;

O contencioso administrativo foi instaurado em 24 de abril de 2009, com a apresentação de Manifestação de Inconformidade Fiscal (fls. 89/126), cujos argumentos se seguem:

- a) por intermédio do mandado de segurança 89.0005988-2, impetrado perante a Justiça Federal no Rio de Janeiro, em 25 de abril de 1989, requereu que fosse afastada a exigência da contribuição social instituída pela Lei 7.689/88, enquanto a mesma subsistisse ou, em assim não entendendo, exclusivamente com relação ao resultado apurado no exercício social de 1988;
- b) o juízo da 1º Vara Federal do Rio de Janeiro julgou improcedente a ação de mandado de segurança, tendo a Recorrente apresentado recurso de apelação, autuado no TRF2 sob o nº 90.02.07248-1;
- c) que seu recurso foi julgado em 28 de março de 1990 pela 2º Turma daquele Tribunal, que decidiu o prover, nos termos do pedido inicial e principal, na forma do Relatório e do Voto do Sr. Desembargador Federal designado para a lavratura do acórdão;
- d) a decisão foi tomada por maioria, já que a relatora votou no sentido de dar provimento apenas para tornar inexigível a CSLL quanto aos lucro de 1988, enquanto os demais desembargadores o proveu para torna-lo inexigível sem qualquer limitação temporal;
- e) o acórdão não foi objeto de qualquer recurso por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional, tendo transitado em julgado em 18/02/1992, ganhando status de coisa julgada material, nos termos do art. 467 do CPC;

- f) não foi proposta ação rescisória no prazo fixado pelo art. 495 do CPC, razão pela qual a decisão se tornou, definitivamente, “blindada”;
- g) por se tratar de decisão judicial com eficácia de coisa julgada material, cuja garantia é esculpida no art. 5º, XXXVI, a Recorrente confiou que o Fisco obedeceria o seu comando, sem a compelir em seu recolhimento, como já vinha obedecendo por 18 anos;
- h) uma vez desobrigada do pagamento da CSLL, no âmbito de uma ação com eficácia declaratória, seja por que fundamento for, a Recorrente poderá sempre opor o julgado ao Fisco, mesmo em ações futuras em relação às quais essa declaração seja um pressuposto lógico, não cabendo ao Fisco perquirir acerca da subsistência ou não dos motivos que levaram o Tribunal a proferir a decisão como condição de sua aplicação válida, como faz o auto de infração;
- i) por se tratar a CSLL de uma obrigação continuativa, somente poderia o fisco suscitar, judicialmente, se o “estado de direito” que vigorou ao tempo em que a decisão transitada em julgado foi proferida deixasse de persistir, nos termos do art. 471, I, do CPC;
- j) assim, a competência para apreciar a questão é privativa do Poder Judiciário, que deve ser instado a pronunciar-se sobre a mesma em sede de ação de revisão ou de modificação;
- k) fortalecendo seu argumento, cita Pontes de Miranda, Humberto Theodoro Júnior e Antônio Carlos de Araújo Cintra;
- l) ao lavrar o auto de infração em desfavor da Recorrente, alega que o Fisco invadiu competência privativa do Poder Judiciário, violando o princípio da separação dos poderes, esculpido no art. 2º da CF/88, já que somente a ele cabe conhecer e julgar as ações de revisão ou modificação de decisões transitadas em julgado, atinentes a relações continuativas, nos termos do art. 471, I, do CPC;
- m) é nula a autuação do fisco por incompetência absoluta do órgão de lançamento para se pronunciar sobre a subsistência da decisão judicial transitada em julgado que desobriga a Recorrente do pagamento da CSLL;
- n) a expressão alteração do estado de direito não significa toda e qualquer modificação na regulamentação jurídica em causa, mas tão somente as modificações que respeitam ao fundamento essencial da decisão, ou seja, aquelas modificações na ordem jurídica que pudessem ter levado o juiz a adotar decisão diversa daquela que adotou, caso tais modificações já tivessem ocorrido à época em que a decisão foi proferida;
- o) a revisão da decisão transitada em julgado é uma medida excepcional e somente está autorizada se, no futuro, houver modificações que conduzam a uma alteração da identidade da ação apreciada no contexto de uma relação continuativa;

- p) assim, de alteração de estado de direito somente pode-se entender quando se tem uma evolução legislativa em matéria de CSLL que cria, *ex novo*, uma relação jurídica tributária não apreciada pela decisão transitada em julgado por não estar abrangida no objeto da ação em que a decisão foi proferida;
- q) somente uma alteração do fato gerador e base de cálculo é que poderia ser arvorada como alteração do estado de direito, nos termos do art. 4º, do CTN;
- r) isto porque, o critério definidor da identidade dos tributos reside na “situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”, nos termos do art. 114 do CTN;
- s) a análise da evolução legislativa em matéria de CSLL permite classificar as normas que operaram tais modificações da seguinte forma: (a) normas relativas aos mecanismos e procedimentos de recolhimento (Lei nº 7.787/89, Lei nº 8.383/91, Lei nº 8.981/95, Lei nº 9.249/95, Lei nº 10.833/03); (b) normas relativas a alteração de alíquota (Lei nº 7.856/89, Lei nº 8.114/90, Lei Complementar nº 70/91, Lei nº 9.249/95, Lei nº 10.637/02); e (c) normas relativas A composição da base de cálculo (Lei nº 8.034/90, Lei nº 9.249/95, Lei nº 9.316/96, Lei nº 9.710/98, Medida Provisória nº 2.158-35/01, Lei nº 10.637/02).
- t) as normas relativas à alteração de alíquota e aos mecanismos de recolhimento não afetam a essência e a identidade do tributo em causa, configurando uma alteração do estado de direito;
- u) as normas relativas à modificação da composição da base de cálculo podem ser classificadas em normas i) que determinam ajustes por exclusão ou adição, ii) limitação de compensação de bases negativas, iii) vedação ou autorização de deduções e iv) alargamento do âmbito de aplicação territorial;
- v) assim, na grande maioria dos casos, de meros reflexos, em matéria de CSLL, de modificações ocorridas em matéria de imposto de renda das pessoas jurídicas que a lei quis explicitar abrangerem também aquela contribuição
- w) e que assim, são meras alterações na composição interna da base de cálculo que em nada afetam a identidade da mesma, que se mantém desde a origem inalterada, como sendo o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda;
- x) da mesma forma que ninguém sustenta que alterações similares, que com grande frequência ocorrem em matéria do imposto de renda de pessoas jurídicas, significam uma ruptura na identidade da mesma, não se vislumbra como modificações na simples determinação legal do resultado do exercício possam significar uma alteração da base de cálculo do tributo em causa em termos de configurar uma alteração do

estado de direito, suscetível de ensejar a cessação de vigência do caso julgado;

y) seu pensamento é o que tem sido adotado pela 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, para quem “as leis supervenientes à Lei 7.689/88 (Leis 7.856/89, 8.034/90, 8.383/91, 8.541/92 e a LC 70/91), em matéria de CSLL, apenas modificaram a alíquota e sua base de cálculo, ou dispuseram sobre a forma de pagamento”, não criando nova relação jurídico-tributária, estando, pois, impedido o Fisco de cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992, em respeito a coisa julgada material, conforme se extrai do RESP 731.250 e RESP 885.763;

z) não havendo mudança na identidade da CSLL, pode-se afirmar, com segurança, que a CSLL, objeto do auto de infração, é a mesma transitada em julgado, pela qual ficou desobrigada de pagar;

aa) como a base de cálculo do FINSOCIAL era a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços, e a base de cálculo da COFINS, definido pelo art. 2º da LC 70/91, é o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, base esta ampliada pelos arts. 2º e 3º da Lei 9.718/98, não deixou, pois, de existir uma contribuição social sobre o faturamento, seja ela denominada FINOSICAL ou COFINS, coexistência essa considerada pelo Poder Judiciário, em decisão com força de coisa julgada material, como fundamento de inconstitucionalidade da CSLL;

bb) o Acórdão 101-91.707, de 12/12/1997, examinou exatamente um caso de exigência de CSLL de um contribuinte que dispunha de decisão judicial transitada em julgado proferida pela mesma 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, sob o mesmo fundamento, violação do art. 194, VI, e que recebeu a seguinte ementa:

*"CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL
- EFICÁCIA DA COISA JULGADA -
Consoante o disposto no inciso I, do artigo 471
do Código de Processo Civil, somente ocorrendo
modificação no estado de fato ou de direito de
relações jurídicas continuativas, pode a Fazenda
Pública pedir a revisão do que foi estatuído em
sentença que transitou em julgado."*

cc) Desta forma, alega poder afirmar, com segurança, a não ocorrência de uma alteração do estado de direito, em nenhum dos parâmetros que estiveram na base da formulação do juízo de identidade dos fatos gerados, alteração essa que pudesse por em causa a cessação da vigência da coisa julgada;

dd) a só extinção do FINSOCIAL não possui o condão de retirar o objeto da decisão retro mencionada, nascendo, então, a obrigação de recolhimento

da CSLL, pois somente a alteração do estado de direito que teria este poder, o que não ocorreu;

ee) pondera que, para além da exigência da de CSLL, relativamente aos anos de 2004, 2005, 2006 e 2007, o auto de infração também procedeu o lançamento de multa isolada, pretensamente devida em razão da falta de recolhimento da CSLL, sobre a base mensal estimada nos referidos períodos de apuração;

ff) contudo, alega que este Egrégio Conselho tem jurisprudência pacífica, no sentido de ser incabível a aplicação de multa isolada quando já exigida a penalidade específica incidente sobre o tributo apurado através de lançamento de ofício, por caracterizar dupla penalização do contribuinte;

gg) cita os acórdãos CSRF/01-05.511, 108-09802, 105-17066, 08-09735, 108-09290 e 108-09552, onde é afastada a aplicação cumulada de multa isolada com a multa de ofício;

A 9ª Turma da DRJ/RJ1, ao apreciar o mérito, manteve o lançamento tributário, conforme se extrai de sua ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

CSLL. INCONSTITUCIONALIDADE. COISA JULGADA. ALCANCE. LANÇAMENTO. VIABILIDADE.

Não se perpetuam os efeitos da decisão transitada em julgado que afasta a incidência da Lei nº 7.689, de 1988, sob o fundamento de sua inconstitucionalidade, principalmente, considerando a superveniência de fatos que modificam o estado de direito que ensejou o julgado, a exemplo: a) da superveniência de leis posteriores regulando a incidência, e não abrangidas pela decisão judicial; b) da cessação dos motivos que embasavam a coisa julgada; e c) do pronunciamento posterior e definitivo do STF declarando, pelas vias incidental e direta, que a Lei nº 7.689, de 1988, é, sim, constitucional. •

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PADRÃO. CONCOMITÂNCIA.

As estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual. Não há previsão legal de afastamento da multa

isolada em razão da aplicação da multa de ofício vinculada ao tributo anual que deixou de ser recolhido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão de primeira instância em 09 de outubro de 2009 (fls. 8, v. 6), e com ela não se conformando, apresentou Recurso Voluntário (fls. 12/37, v. 6), no qual, em apertada síntese, argumenta que:

- hh) não basta a mera afirmação unilateral da existência de modificação das circunstâncias de fato ou de direito, tal como o fez o auto de infração, em entendimento mantido pela 9ª Turma da DRJ/RJOI, para afastar a aplicação de referida decisão;
- ii) diferente do que sustenta o Acórdão recorrido, deve-se ter em mente que ao prescindir do recurso à ação de revisão ou modificação, o Fisco invadiu competência privativa do Poder Judiciário, violando o princípio da separação dos poderes, elevado à dignidade máxima de cláusula pétrea em nossa Constituição, eis que submetido à chamada reserva de Constituição originária (art. 60, §4º, III);
- jj) como a ordem constitucional repugna que uma emenda constitucional retire atribuições privativas do Poder Judiciário para atribuí-las a um dos demais poderes, jamais um agente fiscal poderia julgar se existiu, ou não, uma alteração das circunstâncias jurídicas, suscetíveis de retirar a eficácia de coisa julgada de uma decisão judicial transitada em julgado;
- kk) agindo dessa forma, constata-se, com facilidade, uma abusiva invasão da esfera de competência do Poder Judiciário, a quem a lei atribuiu a competência exclusiva para conhecer e julgar as ações de revisão ou modificação de decisões transitadas em julgado, atinente às relações continuativas, *ex vi* art. 471, I, do CPC;
- ll) não foram afastados os argumentos expostos, por ocasião da impugnação, quanto à impossibilidade da autuação fiscal, devendo a mesma ser reconhecida como nula por incompetência absoluta do órgão de lançamento para se pronunciar sobre a subsistência da decisão judicial transitada em julgado, que desobriga a Recorrente do pagamento da CSLL;
- mm) que o acórdão recorrido reconhece o posicionamento da 2ª Turma do STJ, no entanto, suscita decisões mais antigas, proferidas pela 1ª Turma daquele Colendo Tribunal, para tentar fazer crer que esse entendimento *“somente surte efeitos em relação a período determinado, mencionado no bojo da ação mandamental”*;

- mn) o acórdão proferido no julgamento do RESP 731.250 é mais recente que o acórdão citado pela decisão recorrida; além de ser paradigmático quanto ao entendimento daquele Tribunal sobre a questão;
- oo) que o mesmo entendimento se manteve em recentíssima decisão proferida por ocasião do julgado do ARESP 839/049, de 12 de maio de 2009;
- pp) o acórdão recorrido manteve o entendimento do auto de infração impugnado, suscitando a perda de eficácia da decisão judicial sob a alegação de que, sendo o fundamento do acórdão transitado em julgado a identidade do fato gerador entre a CSLL e o FINSOCIAL, poderia alegar-se alteração no estado de direito, ainda que a identidade da CSLL se mantivesse inalterada, em razão da extinção do FINSOCIAL, termo de comparação que o Tribunal tomou em conta para formular um juízo de identidade entre as duas contribuições;
- qq) contudo, não deixou de existir uma contribuição social sobre o faturamento (chama-se FINSOCIAL ou chame-se COFINS), coexistência essa considerada pelo Poder Judiciário em decisão com força de coisa julgada material, como fundamento de inconstitucionalidade da CSLL;
- rr) não está em discussão, como fez parecer o acórdão Recorrido, a constitucionalidade, ou não, da Lei 7.689/88, matéria essa já pacificada na jurisprudência, mas, sim a eficácia ou não da coisa julgada material;
- ss) contudo, ao enfrentar tema similar ao digladiado nestes autos, foi consignado no acórdão 101-91.707 que, consoante disposto no inciso I, do art. 471 do CPC, somente ocorrendo modificação no estado de fato ou de direito de relações jurídicas continuativas, pode a Fazenda Pública pedir a revisão do que foi estatuído em sentença que transitou em julgado;
- tt) afirma que, diferente do que alega o acórdão recorrido, a vasta e pacífica jurisprudência do CARF é no sentido de ser incabível a aplicação da multa isolada quando já exigida a penalidade específica incidente sobre o tributo apurado através de lançamento de ofício, por caracterizar dupla penalização do contribuinte;
- uu) para tanto, cita os acórdãos 103-22.564, 105-17066, 108-09735, 108-09802, 108-09290, 108-09552, 101-94255 e 103-22219;
- vv) dessa forma, pede a anulação do acórdão proferido pela 9ª Turma da DJR/RJOI, em face ao reconhecimento de que a decisão judicial em questão não deixou de revestir a natureza de coisa julgada material, pelo que persiste seus efeitos até os dias de hoje, ou, não entendendo desta forma, afastar a multa isolada, por ser incabível sua aplicação quando já exigida a penalidade específica incidente sobre o tributo apurado através de lançamento de ofício, por caracterizar penalidade dupla do contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Ricardo da Silva

O recurso apresentado pela Recorrente é tempestivo e dele tomo conhecimento.

A questão colocada para a apreciação desta Egrégia Turma, conforme se depreende do relatório, diz respeito ao auto de infração (fls. 54/55, v. 5), que constituiu os créditos tributários de CSLL, anos-calendário de 2004, 2005, 2006 e 2007, com a cominação de multa de ofício e isolada, referente a valores mensais não recolhidos.

Por ocasião de atendimento a intimação durante a ação fiscal, a contribuinte apresentou os documentos solicitados pelo fisco (fls. 147/193, v. 5), dentre os quais se encontra a decisão judicial, proferida pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, publicada em 07/03/1991, transitada em julgado no dia 18/02/1992, que teria reconhecido seu direito “*de não ter contra si exigida a tributação de contribuição social instituída pela Lei 7.689*”.

A turma de julgamento de primeiro grau rejeitou o pleito da recorrente, ao argumento de que não se perpetuariam “*os efeitos da decisão transitada em julgado que afasta a incidência da Lei nº 7.689, de 1988, sob o fundamento de sua inconstitucionalidade, principalmente, considerando a superveniência de fatos que modificam o estado de direito que ensejou o julgado, a exemplo: a) da superveniência de leis posteriores regulando a incidência, e não abrangidas pela decisão judicial; b) da cessação dos motivos que embasavam a coisa julgada; e c) do pronunciamento posterior e definitivo do STF declarando, pelas vias incidental e direta, que a lei nº 7.689, de 1988, é, sim, constitucional.*”

Na presente instância a recorrente repisa no argumento de que a decisão proferida pela 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, transitada em julgado, possuiria o *status* de coisa julgada material, o que a tornaria imutável e indiscutível, acrescentando-se, à baila, o fato de ainda estar em vigor o mesmo “estado de direito” da época em que se foi proferida a decisão que a afastou da incidência da Lei 7.689/88.

Ou seja, não tendo deixado de existir uma contribuição social sobre o faturamento, o “estado de direito” permaneceria o mesmo da época em que transitou em julgado a decisão judicial que impossibilitou o fisco de constituir e cobrar o crédito tributário.

A decisão judicial em tela possui a seguinte redação (fls. 187, v.5):

A turma, por maioria, deu provimento ao recurso, para deferir o pedido nos termos iniciais e principal, vencida a Desembargadora Federal que deferia a ordem quanto ao pedido alternativo. Por maioria, rejeitada a argüição de inconstitucionalidade. Votaram na ocasião os Desembargadores Federais: Julieta Lídia Lunz, Alberto Nogueira e D'Andréia Ferreira.

Por sua vez, seu pedido tinha como escopo o julgamento procedente da ação, para (fls. 175, v. 5):

“reconhecer o direito da autora de não ter contra si exigida a tributação da contribuição social, instituída pela Lei 7.689/88, conforme item 2.1 ou, em assim não entendendo V. Exa., exclusivamente com relação ao resultado apurado no exercício social de 1988”

O item 2.1 mencionado em seu pedido, considerava que a *“exigência da contribuição social antes da edição da Lei Complementar que disponha sobre as matérias referidas acima viola inexoravelmente a Constituição de 1988 (art. 146), sendo, portanto, inconstitucionais a Lei 7.689/88 e a Instrução Normativa 198/88 retro mencionadas”* (fls. 174, v. 5).

Entretanto, para a solução da lide, necessário se faz saber quais seriam os limites da coisa julgada na presente hipótese, e se a superveniência das Leis 7.856/89 e 8.034/90 teriam modificado a relação jurídico-tributária criada pela Lei 7.689/88.

Como por nós é sabido, trata-se a coisa julgada, que pelo Constituinte de 1988 foi elevado a direito e garantia fundamental, devidamente esculpido em seu inciso XXXVI, do art. 5º, de verdadeiro bastião do cidadão contra o poder do Estado, podendo ser conceituado como a indiscutibilidade, dentro e fora do processo, do comando normativo contido em uma decisão judicial, nos termos dos arts. 468, 471, inciso I e 472, todos do Código de Processo Civil.

Portanto, enquanto a coisa julgada formal seriam as decisões terminativas, ou seja, decisões em que o mérito não é examinado, também conceituada por boa parte da doutrina brasileira como sinônimo de preclusão, na coisa julgada material temos uma decisão de mérito fundada em cognição exauriente.

Desta forma, como a decisão judicial proferida pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, da qual não houve recurso por parte da Fazenda Nacional, teria adentrado no mérito submetido ao seu crivo, houve, em verdade, coisa julgada material, restando, assim, somente analisar se as Leis 7.856/89 e 8.034/90 possuiriam o condão de criar nova relação jurídico-tributária, que obrigaria a submissão da Recorrente à sua incidência.

Nesse sentido, destaca-se que o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Recurso Especial 1.118.893 – MG, este submetido ao rito estabelecido pelo art. 543-C do CPC, com redação determinada pela Lei 11.672/08, entendeu que as Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 *“apenas modificam 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-tributário”*.

Vale aqui transcrever a seguinte ementa, *verbis*:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C DO CPC. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – CSLL. COISA

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.*

Logo, por determinação expressa no art. 62-A, do RICARF, somente cabe a esta Egrégia Turma proceder a sua reprodução as decisões proferidas sob o rito do art. 543-C do CPC nos julgamentos no âmbito deste Conselho, assistindo razão à Recorrente.

Com relação à exigência de multa isolada cumulada com multa de ofício, também merece provimento as alegações do contribuinte, pois a provisoriedade das estimativas merece observação cautelosa, pois encerrado o período, há de ser fundada ou ter a sua incidência o tributo em definitivo.

Portanto, havendo exigência da apuração do tributo em ação fiscal, com a aplicação da multa de ofício, não se justifica a incidência concomitante de multa isolada, sob pena de dupla incidência sobre uma mesma infração.

Desta forma, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

JOSÉ RICARDO DA SILVA - Relator

JOSELAINE BOEIRA ZATORRE - Relatora 'ad hoc' designada para formalização do acórdão. Ressalto que não estou vinculada ao entendimento desta decisão.

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Em procedimento fiscal de revisão interna, constatou-se que a contribuinte em epígrafe nada havia informado, em DIPJ, acerca da apuração da CSLL devida no ajuste anual e em estimativas mensais nos períodos de 2004 a 2007.

Intimada, a contribuinte informou que possuía *decisão favorável transitada em julgado, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário*, situação não contemplada pelo programa de preenchimento da DIPJ. Para comprovar esta afirmação, a interessada apresentou cópia de sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 90.001261-9, por ela impetrado juntamente com Shell Brasil S/A, na qual suas razões são assim sintetizadas:

Na inicial, as impetrantes, em síntese, alegam: a) que, por força da Lei nº 7.689, de 15-12-88, ficaram elas sujeitas A contribuição social incidente sobre seus lucros destinada ao financiamento da seguridade social e devida a partir do resultado apurado no período-base encerrado em 31 de dezembro de 1988; b) que, todavia, considerada a natureza de tal contribuição, fica a mesma sujeita ao princípio da anterioridade especial, afrontado pelo art. 7º da Lei nº 7.856, de 24-10-89, por implicar em cálculo de forma majorada. Culminam elas por pleitear medida liminar, a ser confirmada por sentença, para que se mande eximi-las da tributação calculada com base na Lei nº 7.856/89, quanto ao fato gerador ocorrido em 31 de dezembro de 1989.

Os diplomas legais mencionados assim determinaram, no que tange à apuração da CSLL:

Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

[...]

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.

Art. 3º A alíquota da contribuição é de oito por cento.

[...]

Art. 4º São contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária.

[...]

Art. 8º A contribuição social será devida a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988.

[...]

Lei nº 7.856, de 24 de outubro de 1989.

Art. 2º A partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período-base de 1989, a alíquota da contribuição social de que se trata o artigo 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passará a ser de dez por cento.

Parágrafo único. No exercício financeiro de 1990, as instituições referidas no art. 1º do Decreto-Lei nº 2.426, de 7 de abril de 1988, pagarão a contribuição à alíquota de quatorze por cento.

Na sentença proferida em 18/10/90, o Exmo. Juiz Federal da 10ª Vara da Justiça Federal do Rio de Janeiro assim expressou:

- EX POSITIS, concedo a segurança impetrada, para o efeito de, confirmando a medida liminar, mandar que a autoridade impetrada se abstenha de exigir a contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88, relativamente ao fato gerador ocorrido em 31 de dezembro de 1989, com o cálculo majorado na forma da Lei nº 7.856/89, de Shell Brasil S.A. e de Billiton Metais S. A.

A contribuinte não apresentou o acórdão que teria reexaminado a questão, em razão do recurso de ofício a que se sujeitava esta decisão.

Apresentou, apenas, julgamento proferido pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, nos autos da Apelação Cível nº 90.02.23947-5, também Mandado de Segurança, impetrado por Shell Brasil S/A Petróleo e Outro, mas decidido originalmente pelo Juízo Federal da 16ª Vara Federal do Rio de Janeiro.

Na transcrição fonográfica do debate que existiu antes do julgamento da referida apelação, observa-se que houve grande discussão quanto à possibilidade de extinção do processo em relação à autuada, por perda do objeto, dado que em outro Mandado de Segurança por ela impetrado já havia sido declarada a inconstitucionalidade da CSLL. Ao final, prevaleceu o entendimento de que ali não se discutia a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, mas sim das antecipações determinadas pela Lei nº 7.787/89, dando-se provimento à apelação e à remessa oficial, para desconstituir a sentença que havia concedido a segurança pleiteada pelas impetrantes. O Acórdão, proferido em 28/09/93 e publicado em 30/08/94, restou assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. PRELIMINAR REJEITADA. MANTIDO O ENTENDIMENTO ANTERIOR, NA OPORTUNIDADE DO JULGAMENTO DO AGRAVO. SÃO PROCESSOS QUE CORRERAM TRÂMITES PRÓPRIOS E ESPECÍFICOS. NÃO PODE UM SUPRIR O OUTRO. AINDA QUE TIVESSE HAVIDO UMA DUPLICIDADE. TERÍAMOS, NA PIOR DAS HIPÓTESES, PROBLEMA DE EFEITO OU EFICÁCIA DA COISA JULGADA.. O QUE DEVE SER CONSIDERADO NO MOMENTO DA EXECUÇÃO E NÃO NO JULGAMENTO DA APELAÇÃO E DA REMESSA. DECISÃO POR MAIORIA

A mencionada Lei nº 7.787, de 30 de junho de 1989, alterou a legislação de custeio da Previdência Social, e assim fixou relativamente à CSLL:

Art. 8º A contribuição instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, será paga, juntamente com as parcelas do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, sob a forma de antecipações, duodécimos ou cotas, observadas, no que couber, as demais condições estabelecidas nos arts. 2º a 7º do Decreto-Lei nº 2.354, de 24 de agosto de 1987.

Posteriormente, a fiscalizada apresentou documento ao qual se reportou como *Decisão transitada em julgado, em favor do contribuinte em questão, que suspende a exigibilidade da CSLL acompanhada de esclarecimento fornecido pelo escritório contratado Xavier, Bernardes, Bragança Sociedade de Advogados.*

Consta dos autos cópia de julgamento do Tribunal Regional Federal da 2ª Região em face da Apelação em Mandado de Segurança nº 90.02.07248-1, interposta por Billiton Metais S/A. A matéria *sub judice* está assim relatada:

Tratam os autos de recurso contra a decisão que recusou pretensão autora de não recolhimento da contribuição social, instituída pela Lei nº 7.689/88.

Recorre a empresa autora, sob a argumento de inconstitucionalidade do artigo 8º da lei referida, por não ter sido respeitados os princípios constitucionais tributários, com alternativa pretensão de ser apreciada a total inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88.

A seu turno argumenta a União Federal, quanto à constitucionalidade da cobrança do encargo respaldada no artigo 195, inciso I da Constituição Federal, sendo o lapso da vacância observado, e a via legal adequada, posto que a lei ordinária, veio ratificar medida provisória anterior.

O pedido veiculado na petição inicial do Mandado de Segurança, como bem observado pelo I. Relator, estava assim redigido (fl. 955):

[...] reconhecer o direito da autora de não ter contra si exigida a tributação da contribuição social, instituída pela Lei 7.689/88, conforme item 2.1 ou, em assim não entendendo V. Exa., exclusivamente com relação ao resultado apurado no exercício social de 1988.

O acórdão proferido em 28/03/90 foi assim ementado:

CONSTITUCIONAL. Contribuição Social instituída pela Medida Provisória nº 22, de 6 de dezembro de 1988, convertida na Lei nº 7.689/88. Identidade com a hipótese de incidência (fato gerador) da Contribuição para o FINSOCIAL, em ofensa ao princípio da diversidade de fontes de custeio (Constituição Federal, Artigo 194, VI). Inconstitucionalidade. Apelação Provida.

Restou vencida a Desembargador Relatora da apelação, que lhe deu provimento *para que não se proceda a cobrança da Contribuição Social questionada nestes autos, tendo como base de cálculo o balanço do ano de 1988.* Prevaleceu o entendimento externado pelo Desembargador designado para redigir o voto vencedor, o qual aparenta estar incompleto nos autos, assemelhando-se a transcrição fonográfica, mas expressando entendimento de que seria indevida a cobrança da CSLL juntamente com a contribuição ao FINSOCIAL, porque ambas seriam contribuições para a Seguridade Social.

Nos esclarecimentos que acompanharam esta decisão, informou-se que o Mandado de Segurança que originou a Apelação nº 90.02.07248-1 foi impetrado sob nº 89.0005988-2, e nele denegou-se a segurança. Já na referida Apelação, foi deferido *o pedido principal para declarar a inconstitucionalidade da contribuição instituída pela Lei nº 7689/88, ante o expresse provimento da apelação e a afirmação de inconstitucionalidade constantes da ementa, destacando-se, também, trechos que seriam do voto vencedor, nos seguintes termos:*

"De tal sorte, a contribuição indigitada nestes autos, criada na Constituição de outubro de 1988, não estando obrigada a observar o exercício financeiro vindouro, ainda assim não se legitima, posto haver considerado a lei 7.689/88, o período de balanço de dezembro daquele mesmo ano, o que de certo protraíu sua eficácia.

Houvesse a lei ordinária, estabelecido marco temporal diverso para base de cálculo, e a solução seria outra, mas daí a considerar o integral exercício financeiro do ano de sua criação, é ferir situações jurídicas, já constituídas e acabadas.

Por tudo que foi visto, discutido e examinado.

Conheço o recurso e lhe dou provimento para que não se proceda a cobrança da contribuição social, questionada nestes autos, tendo como base de cálculo o balanço do ano de 1988." (grifos nossos)

Observe-se, porém, que estes termos foram extraídos do voto da Desembargadora Relatora, que restou vencida. Quanto ao voto vencedor, como já dito, ele aparenta estar incompleto e, inclusive, é idêntico às imagens que se obtém em consulta ao sítio do Tribunal Regional Federal da 2ª Região.

A fiscalizada acrescentou, ainda, que a *decisão em comento transitou em julgado em 18 de fevereiro de 1992, sendo, portanto, definitivamente reconhecida a inconstitucionalidade da CSL em razão da identidade de seu fato gerador com o da Contribuição ao Fundo de Investimento Social ("FINSOCIAL")*. Frisou-se, por fim, que em 19 de fevereiro de 1994 decorreu o prazo para Ação Rescisória que poderia, eventualmente, ser proposta pela União Federal com o objetivo de desconstituir o acórdão proferido.

Naquela ocasião a contribuinte também juntou *Termo de encerramento de fiscalização de 1995, ratificando a suspensão da exigibilidade da CSLL*, lavrado nos seguintes termos:

Fiscalizando a empresa BILLITON METAIS S/A, inscrita no CGC sob o No 42.105.890/0001-46, constatamos que a mesma deixou de recolher a CONTRIBUICAO SOCIAL, referente aos anos-base de 1988, 1989 e 1991, conforme demonstrado no auto de infração em anexo, em virtude da DECISAO JUDICIAL que ora anexamos.

Pelo mesmo motivo deixamos de cobrar a CONTRIBUICAO SOCIAL, reflexa do respectivo auto de IRPJ.

Face ao exposto, propomos que seja solicitado a PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL, que emita um parecer sobre como devemos proceder com relação ao fato.

Segue-se cópia de despacho encaminhando a referida solicitação à Procuradoria da Fazenda Nacional, a qual orientou os interessados no sentido de que fosse cumprida a decisão, dado seu trânsito em julgado em 18/02/92 e o arquivamento dos autos do processo judicial. Consulta à movimentação processual, possivelmente realizada pela Procuradoria da Fazenda Nacional, confirma a data do trânsito em julgado, bem como que a Apelação nº 90.02.07248-1 teria se originado do Mandado de Segurança nº 89.0005988-2.

Dos elementos até aqui examinados conclui-se que a interessada, embora reportando-se a decisão favorável obtida no Mandado de Segurança nº 90.001261-9 (mas sem prova se sua confirmação em reexame necessário) e a decisão desfavorável obtida na Apelação nº 90.02.23947-5, venceu a falta de recolhimento de CSLL questionada pela Fiscalização ao

juízo de julgamento da Apelação nº 90.02.07248-1, a qual, segundo informações da Procuradoria da Fazenda Nacional, teria origem no Mandado de Segurança nº 89.0005988-2.

Intimou-se a empresa a comprovar a existência de ação judicial que afastasse a obrigação de recolher a CSLL no ano-calendário 2005, e a interessada novamente reportou-se ao Mandado de Segurança nº 89.0005988-2 e concluiu que *a partir de 18 de fevereiro de 1992 - data do trânsito em julgado da decisão que reconheceu a inconstitucionalidade da CSLL em razão da identidade de seu fato gerador com o da FINSOCIAL - a BHP está desobrigada a efetuar o recolhimento da contribuição em comento.*

No Termo de Constatação de Infração Fiscal, observou a autoridade lançadora que a Contribuição ao FINSOCIAL deixou de ser cobrada em 01/04/92, sendo substituída pela COFINS, e que o Supremo Tribunal Federal *decidiu que não é constitucional a instituição, por lei ordinária, da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, cuja natureza é tributária*, apenas declarando inconstitucional o art. 8º da Lei nº 7.689/88.

Ressaltou que nos termos do art. 469 do Código de Processo Civil, *a imutabilidade, portanto, da coisa julgada protege a declaração judicial apenas enquanto as circunstâncias fáticas e jurídicas da causa permanecerem as mesmas, inseridas que estão na causa de pedir da ação; sempre que houver a modificação das circunstâncias de fato ou de direito surgirá ensejo a nova ação totalmente diferente da ação anterior, e, por essa razão, não preocupada com a coisa julgada imposta sobre a primeira decisão.* Citou, ainda, a Súmula nº 239 do Supremo Tribunal Federal.

Concluindo que a decisão judicial invocada pela interessada ficou sem objeto a partir da extinção da Contribuição ao FINSOCIAL, a autoridade fiscal exigiu a CSLL devida no ajuste anual dos anos-calendário de 2004 a 2007, bem como aplicou multa isolada de 50% sobre as estimativas que deixaram de ser recolhidas nestes períodos.

O voto condutor que orientou a manutenção da exigência pela 9ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro-I expressou, inicialmente, o prestígio que ali se reconhecia à coisa julgada, rejeitando a possibilidade de desconstituí-la, mediante rescisória ou ação anulatória, relativamente a seus *efeitos pretéritos à implementação da cláusula rebus sic stantibus, mesmo sendo essa mudança fruto de pronúncia pelo STF sobre a (in)constitucionalidade da mesma norma que foi fruto de discussão no provimento judicial julgado em definitivo inter partes.* Ressaltou, assim, que outra seria a situação na qual a coisa julgada simplesmente *cessa seu curso no tempo, tendo em vista o que se chama de mudança de estado de direito*, a dispensar *ações específicas para desconstituir ex tunc as relações jurídicas continuativas por ela antes albergadas, na linha do que defendido pelo Ministro Teori Albino Zavascki.*

Reconhecendo a existência de entendimentos contrários, o voto condutor da decisão recorrida adotou como fundamento votos unânimes da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que *a alteração do quadro normativo fez cessar a eficácia vinculante do julgado em favor da impugnante*, o que se verificou por meio das Leis nº 7.856/89, 8.034/90 e 8.212/91, além da Lei Complementar nº 70/91. Reportou-se, ainda, a entendimentos da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Primeiro Conselho de Contribuintes, neste sentido.

Registrou, também, que o único fundamento adotado pelo Desembargador Alberto Nogueira para declarar a inconstitucionalidade da CSLL no julgamento da Apelação nº 90.07248-1 foi o fato de a Lei nº 7.689/88 ter criado a CSLL e mantido a cobrança da Contribuição ao FINSOCIAL, mantendo *duas contribuições sociais sendo cobradas com base*

em fatos geradores idênticos e de mesma finalidade social. A decisão rejeitou todas as argüições de inconstitucionalidade deduzidas na inicial, a exemplo de: ser matéria que demanda promulgação de lei e não de medida provisória, inobservância da exigência de lei complementar e descumprimento do prazo de 90 dias para que a lei passasse a incidir.

Assim, analisada a questão apenas sob este último enfoque, a eficácia vinculante do julgado cessaria em 01/04/92, com o início da vigência da Lei Complementar nº 70/91. De toda sorte, mesmo subsistindo a exigência da COFINS a partir daquele momento, necessário seria observar: 1) a declaração de constitucionalidade da exigência desta contribuição, por meio da ADC nº 1 (julgada em 01/12/93 e publicada em 16/06/95) – que expressamente reconheceu sua convivência com as demais formas de custeio da Seguridade Social –; 2) a alteração da sistemática jurídica da COFINS, que passou a ser determinada em bases não cumulativas, desde a vigência da Lei nº 10.833/2003, em 01/02/2004; 3) a declaração de constitucionalidade da Lei nº 7.689/88 (com exceção de seu art. 8º) pelo Supremo Tribunal Federal em diversos julgamentos de recursos extraordinários – alguns deles publicados em meados de 1992 –, inclusive ensejando a Resolução do Senado Federal nº 11/95, publicada em 12/04/95, a suspender a eficácia do art. 8º daquela lei, o que teria como reflexo a limitação temporal da coisa julgada, até o advento da situação jurídica nova com a mudança jurisprudencial do Pretório Excelso.

Finalizando, a autoridade julgadora de 1ª instância também destacou que *a Lei nº 7.689, de 1988, foi, por meio da ADIn nº 15-2 Distrito Federal (14/06/2007), dita, na sua essência, constitucional. O Supremo Tribunal Federal analisou, ali, todos os aspectos possíveis quanto aos supostos conflitos da norma com a CF/88, confirmando o entendimento esposado no voto condutor da decisão recorrida, de que a coisa julgada da impugnante já de há muito não mais produzia eficácia.*

No mais, manteve a aplicação da multa de ofício isolada, por entender que houve o cometimento de infração para a qual a legislação prevê penalidade específica.

A recorrente, em sua defesa, invoca a necessária obediência à coisa julgada, repudiando a argumentação de que teria havido *modificação no estado de fato ou de direito*, pois se assim fosse, necessário seria que o Poder Judiciário fosse *instado a pronunciar-se sobre a mesma em sede de ação de revisão ou de modificação*, nos termos do art. 471, inciso I do Código de Processo Civil. Haveria, aqui, *abusiva invasão da esfera de competência do Poder Judiciário a quem a lei atribuiu a competência exclusiva para conhecer e julgar as ações* antes referidas.

De toda sorte, defende também que *nenhuma alteração sucedeu na normatividade da CSLL que permitisse considerar haver alegada modificação*, pois tal somente ocorre quando presentes *modificações na ordem jurídica que pudessem ter levado o juiz a adotar decisão diversa daquela que adotou, caso tais modificações já tivessem ocorrido à época em que a decisão foi proferida*. Necessário seria um novo quadro-normativo que exigisse a propositura de uma nova ação judicial, com distintos pedidos e causas de pedir, embora entre as mesmas partes.

A CSLL, porém, permaneceu incidindo sobre o lucro das pessoas jurídicas, e as normas que se sucederam à Lei nº 7.689/88 apenas alteraram *mecanismos e procedimentos de recolhimento, alíquota ou composição interna da base de cálculo*. Invoca o entendimento da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, neste sentido, e reporta-se especificamente às decisões do REsp nº 731.250 e do Agravo Regimental em REsp nº 839.049.

Ainda, observou que: 1) *entre FINSOCIAL e COFINS se manteve a identidade da base de cálculo*, inclusive na vigência da Lei nº 10.833/2003; e 2) a declaração de constitucionalidade da Lei nº 7.689/88 é irrelevante, pois a discussão, nestes autos, cinge-se a determinar a *eficácia ou não da coisa julgada material*.

Ao final, reportando-se às razões de decidir expressas no Acórdão nº 101-91.707, pediu a *anulação do lançamento por ilegal violação de coisa julgada material*, e subsidiariamente opôs-se, também, à exigência de multa isolada cumulada com a multa de ofício aplicada sobre a CSLL devida no ajuste anual.

O I. Relator deu provimento ao recurso voluntário, aplicando o que decidido pelo Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial 1.118.893 – MG, no qual restou firmado que *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*. Invocou-se, naquele julgado, entendimento anterior da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que *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*.

O referido acórdão foi publicado em 06/04/2011 e transitou em julgado em 09/05/2011. Em consequência, o I. Relator submeteu-se ao seu entendimento em razão da determinação expressa no art. 62-A, do RICARF:

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

Necessário observar, porém, que as circunstâncias fáticas enfrentadas pelo Superior Tribunal de Justiça são distintas daquelas presentes no caso concreto sob análise. De fato, extrai-se do voto condutor do acórdão que decidiu o REsp nº 1.118.893-MG:

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

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

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

2 – As contribuições sociais, que, em face dos arts. 149 e 146, inc. III, da CF/88, são tributos, não se aplica o disposto no art. 150, inc. III, tendo em vista o estabelecido no § 6º, do art. 195, da CF/88.

3 – As contribuições sociais novas não podem ter fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos e contribuições já existentes (CF/88, art. 195, § 4º, c/c o art. 154, inc. D). A lei 7.689/88, no entanto, elege como base de cálculo da contribuição o

lucro das pessoas jurídicas (arts. 1º e 2º), que já é próprio do imposto de renda (arts. 44 do CTN, e 153, do RIR/80), além de assemelhar o seu fato gerador ao deste imposto – aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica (art. 43 CTN).

4 – A lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988, por outro lado, não poderia instituir contribuição social, pois o novo sistema tributária ainda não estava em vigor, ex vi do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que estabeleceu que o sistema tributário entraria em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição – 1º de março de 1989. Infringência, por conseguinte, ao princípio da irretroatividade.

5 – Violou, outrossim, a lei 7.689/88 o art. 165, § 5º, inc. II, da CF/88, ao determinar, em seu art. 6º, que a contribuição social será administrada e fiscalizada pela Secretaria da Receita Federal, quando diante do preceito constitucional (art. 165, § 5º, inc. III), a sua arrecadação deveria integrar o orçamento da seguridade social.

6 – A lei 7.689/88 é inconstitucional, em razão de ter infringido os arts. 146, inc. III; 154, inc. I; 165, § 5º, inc. III; e 195, §§ 4º e 5º, da Constituição Federal de 1988.

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

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

[...]

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

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

[...] (negrejou-se)

A ementa do REsp nº 1.118.893-MG também destaca o contexto no qual a questão foi apreciada:

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" (AgRg no AgRg 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. (negrejou-se)

No caso presente, a decisão que favoreceu a autuada declarou, tão só, a inconstitucionalidade da CSLL ante sua exigência, naquele momento, concomitante com a Contribuição ao FINSOCIAL. Já a decisão defendida no REsp nº 1.118.893/MG declarou a inconstitucionalidade formal da Lei nº 7.689/88, por entender que só lei complementar poderia instituí-la, e também atacou aspectos materiais de sua instituição, como a identidade de base de cálculo com o IRPJ e a administração da contribuição pela Receita Federal. Daí a conclusão de subsistência dos efeitos da coisa julgada, se a Lei nº 7.689/88 permanece vigente.

Frise-se: a decisão que favoreceu a autuada no presente caso concreto não teve por referência o julgamento proferido pelo Plenário do Tribunal Regional Federal da 1ª Região nos autos da AMS 89.01.13614-7/MG, Rel. Juiz TOURINHO NETO, nem qualquer

outro semelhante que tenha declarado *a inconstitucionalidade tanto formal quanto material* da Lei nº 7.689/88, o que dispensa a aplicação do art. 62-A do RICARF no presente caso.

A aplicação do art. 62-A do RICARF somente impede a discussão, no âmbito administrativo, dos efeitos das leis posteriores que teriam alterado o fundamento legal para exigência da CSLL, e do reconhecimento da constitucionalidade da Lei nº 7.689/88 pelo Supremo Tribunal Federal. A necessária observância daquilo que o Superior Tribunal de Justiça decidiu sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil não impede outra interpretação do alcance dos efeitos da coisa julgada frente a decisão que declara a inconstitucionalidade da lei em razão de aspectos materiais específicos e temporários, mais precisamente o disposto, relativamente à Contribuição para o FINSOCIAL, no art. 9º da Lei nº 7.689/88:

Art. 9º Ficam mantidas as contribuições previstas na legislação em vigor, incidentes sobre a folha de salários e a de que trata o Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, e alterações posteriores, incidente sobre o faturamento das empresas, com fundamento no art. 195, I, da Constituição Federal.

Tal contextualização já se mostra suficiente para negar provimento ao recurso voluntário quanto à exigência principal. Todavia, caso se entenda de forma diferente, a abordagem seguinte presta-se a: 1) descartar o debate acerca dos efeitos dos Pareceres PGFN/CRF nº 492/2011 e 975/2011; 2) demonstrar a evolução do que decidido nos Embargos de Divergência em REsp nº 841.818-DF; 3) ressaltar a confirmação da inconstitucionalidade do art. 9º da Lei nº 7.689/88, embora sob outro viés, na ADI nº 15-2 (em 14/06/2007); 4) firmar a distinção entre o paradigma julgado pelo Superior Tribunal de Justiça e o caso concreto, no âmbito da eficácia das decisões, dado a pretensão da interessada, aqui, ter sido veiculada em Mandado de Segurança; e 5) afastar a necessidade de prévia propositura de *ação de revisão ou modificação* para desconstituição do julgado aqui questionado.

Como acima adiantado, ante as especificidades da decisão que favoreceu a autuada em relação à exigência de CSLL, é desnecessário definir a prevalência entre as disposições do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009 e alterado pela Portaria MF nº 586/2010, e do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, também aprovado pelo Ministro de Fazenda por meio de Despacho publicado em 26/05/2011, posterior ao trânsito em julgado do acórdão proferido no REsp nº 1.118.893-MG (09/05/2011), mas expressando conclusões que poderiam conflitar com o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, como se infere de sua ementa:

DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO QUE DISCIPLINA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA CONTINUATIVA. MODIFICAÇÃO DOS SUPORTES FÁTICO/JURÍDICO. LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA. SUPERVENIÊNCIA DE PRECEDENTE OBJETIVO/DEFINITIVO DO STF. CESSAÇÃO AUTOMÁTICA DA EFICÁCIA VINCULANTE DA DECISÃO TRIBUTÁRIA TRANSITADA EM JULGADO. POSSIBILIDADE DE VOLTAR A COBRAR O TRBUTO, OU DE DEIXAR DE PAGÁ-LO, EM RELAÇÃO A FATOS GERADORES FUTUROS.

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

deixa de produzir efeitos vinculantes, dali para frente, dada a sua natural inaptidão de alcançar a nova relação jurídica tributária.

2. Possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade, os seguintes precedentes do STF: (i) todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade, independentemente da época em que 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.

3. Os precedentes objetivos e definitivos do STF constituem circunstância jurídica nova, apta a fazer cessar, prospectivamente, eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhes forem contrárias.

4. A cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado opera-se automaticamente, de modo que: (i) quando se der a favor do Fisco, este pode voltar a cobrar o tributo, tido por inconstitucional na anterior decisão, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido; (ii) quando se der a favor do contribuinte-autor, este pode deixar de recolher o tributo, tido por constitucional na decisão anterior, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido.

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.

Desnecessária, também, a apreciação da análise jurídica do REsp nº 1.118.893-MG, exteriorizada pela Procuradoria da Fazenda Nacional no Parecer PGFN/CRJ nº 975/2011, para concluir pelo não prejuízo da tese defendida no Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011. Como se viu, a situação de fato aqui tratada é distinta da apreciada naqueles autos, possibilidade inclusive destacada neste segundo Parecer, o qual também ressalta não ter sido enfrentado, naqueles autos, a possibilidade de precedente objetivo e definitivo do STF constituir instrumento hábil a fazer cessar, prospectivamente, a eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhes forem contrárias.

Neste ponto, é pertinente registrar que em 16/11/2011 foi publicada decisão monocrática proferida pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, em face de Embargos de Divergência em REsp nº 841.818-DF, assim ementada:

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 a 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 24 de maio de 2011 (DOU 26.05.2011).

Como se vê, embora em decisão monocrática, houve manifestação do Superior Tribunal de Justiça posterior à publicação da decisão do REsp nº 1.118.893-MG, acolhendo expressamente a tese expressa no Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 na parte em que, como destacado no Parecer PGFN/CRJ nº 975/2011, é exposto fundamento que não teria sido enfrentado naqueles autos: *a possibilidade de precedente objetivo e definitivo do STF constituir instrumento hábil a fazer cessar, prospectivamente, a eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhes forem contrárias.* Em consequência, foram afastados os efeitos da coisa julgada naquele caso concreto a partir de 28/08/92, quando tornou-se definitiva a decisão proferida pelo, Supremo Tribunal Federal, em face do Recurso Extraordinário nº 138.284-CE.

Para maior clareza, transcreve-se a ementa deste julgado proferido pelo Supremo Tribunal Federal:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. LEI nº 7.689, DE 15.12.88.

I – Contribuições parafiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C.F., art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F., arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais.

II. – A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, é uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a

contribuição do parág. 4º do mesmo art. 195 é que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deverá observar a técnica de competência residual da União (C.F., art. 195, parág. 4º; CF, art. 154, I). Posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, “a”).

III. – Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada.

IV – Irrelevância do 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. 1º).

V. – Inconstitucionalidade do art. 8º, da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art. 150, III, “a”) qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro do prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, parág. 6º). Vigência e eficácia da lei: distinção.

VI. – Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8º da Lei 7.689, de 1988.

Na elaboração deste voto, trazido na sessão anterior, a movimentação processual dos Embargos de Divergência em REsp nº 841.818-DF indicava a interposição de embargos de declaração por Banco de Brasília S/A e Outros, e a concessão de vistas à Fazenda Nacional, que os impugnou. O último registro em 21/12/2001 acusava: *DECISÃO DO MINISTRO RELATOR ACOLHENDO OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EMENDANDO A DECISÃO EMBARGADA AGUARDANDO PUBLICAÇÃO (PREVISTA PARA 02/02/2012).*

E, de fato, em 02/02/2012 foi publicada decisão do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho acolhendo os embargos de declaração como agravo regimental, reconhecendo que o Recurso Extraordinário nº 138.284-CE não tem o alcance que lhe foi emprestado na decisão anterior, para aplicar o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, preservando os efeitos da coisa julgada difusa até que a sua eficácia seja eliminada por decisão do STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade. A ementa da decisão é a seguinte:

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. DOCTRINA 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 representam precedentes reverenciados, 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. (destaques do original).*

Nestes termos, a coisa julgada no Recurso de Ofício nº 89.01.16151-6-DF, ali tratada, subsistiria até a decisão da ADIn nº 15-2 DF, publicada em 14/06/2007, como já antes mencionado. Deve-se frisar, porém, que à semelhança do caso apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.118.893/MG, a situação analisada no REsp nº 841.818/DF também tinha por referência decisão favorável à contribuinte proferida em sede de Ação Ordinária nº 89.0004745-0, na qual houve declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, embora não tenha sido possível ter acesso aos fundamentos da referida decisão.

De toda sorte, como exposto antes deste aparte relativo aos Embargos de Divergência em REsp nº 841.818-DF, a questão aqui deve ser apreciada em suas particularidades, e, neste âmbito, ela é resolvida confirmando-se o entendimento expresso pela Fiscalização, e cuidadosamente defendido na decisão recorrida, nos seguintes termos:

3. Do fim da contribuição para o Finsocial

Analise aqui mais um evento que inequivocadamente muda o estado direito que se conhecia quando do provimento judicial que declarou a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988. Para tanto, analisemos a referida decisão, a qual foi proferida pelo Tribunal Regional Federal 2ª Região nos autos da apelação em mandado de segurança de nº 90.07248-1 (fls. 964 e ss), em sessão de 28/03/1990, decisão por maioria (vencida a relatora). Eis sua ementa:

CONSTITUCIONAL. Contribuição social instituída pela Medida Provisória nº 22, de 6 de dezembro de 1988, convertida na Lei nº 7.689/88. Identidade com hipótese de incidência (fato gerador) da contribuição para o Finsocial, em ofensa ao princípio da diversidade de fontes de custeio (Constituição Federal, artigo 194, VI). Inconstitucionalidade. Apelação provida.

Sem entrar em análise acerca das impropriedades jurídicas que podem ser ali observadas – do tipo faturamento ser o mesmo que lucro - , o fundamento jurídico que alicerça a decisão pode ser visto no voto (fls. 968/973) do relator designado para o acórdão, Des. Alberto Nogueira, e em outros julgados de mesmo relator (Apelação em MS nº 90.02.07138-6 e Apelação em MS nº 90.02.07138-8). Seria ele: é indevida a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) com base na Lei nº 7.689, de 1988, dado que essa lei ao mesmo tempo em que criou CSLL manteve a cobrança do Finsocial instituído pelo Decreto-lei nº 1.940 (art. 9º), logo, ter-se-ia duas contribuições sociais sendo cobradas com base em fatos geradores idênticos e de mesma finalidade social. Ressalto ainda que a decisão pela inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, se deu apenas sob esse aspecto, pois foram rejeitadas pelo relator todas as arguições de inconstitucionalidade deduzidas na inicial, a exemplo de: ser matéria que demanda promulgação de lei e não de medida provisória, inobservância da exigência de lei complementar e descumprimento do prazo de 90 dias para que a lei passasse a incidir.

Pois bem, como arguiu o fiscal autuante, o Finsocial foi extinto a partir da vigência da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 (art. 13), norma instituidora da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Portanto, essa suposta superposição de contribuições (CSLL e Finsocial) cessa de existir a partir daquele momento. Vale dizer, com a superveniência da norma que extinguiu o motivo fundamental do provimento judicial, cessa "... a partir daí a eficácia vinculativa do julgado, independentemente de novo pronunciamento judicial ou de qualquer outra formalidade." [ZAVASCKI, Teori Albino, Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 89]. Em suma, também esse evento afeta a situação de direito que antes consubstanciava a coisa julgada, o que faz com que os efeitos dessa não mais perdurem.

Portanto, analisando só sobre esse prisma acima, desde 1º de abril de 1992, quando começou a vigência da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 (art. 13), cessou a eficácia da decisão transitada em julgado da impugnante.

Relevante acrescentar, ainda, que o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 15-2, em 14/06/2007, reafirmou a inconstitucionalidade do art. 9º da Lei nº 7.689/88, já antes declarada em controle difuso, como se vê em excerto de sua ementa:

IV. ADIn: L. 7.689/88, que instituiu contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, resultante da transformação em lei da Medida Provisória 22, de 1988.

[...]

2. Procedência da arguição de inconstitucionalidade do artigo 9º, por incompatibilidade com os artigos 195 da Constituição e 56, do ADCT/88, que, não obstante já declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 150.764, 16.12.92, M. Aurélio (DJ 2.4.93), teve o processo de suspensão do dispositivo arquivado, no Senado Federal, que assim, se negou a emprestar efeitos erga omnes à decisão proferida na via difusa do controle de normas.

A decisão do Recurso Extraordinário nº 150.764 foi assim ementada:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PARÂMETROS – NORMAS DE REGÊNCIA – FINSOCIAL – BALIZAMENTO TEMPORAL. A teor do disposto no art. 195 da Constituição Federal, incumbe à sociedade, como um todo, financiar, de forma

direta e indireta, nos termos da lei, a seguridade social, atribuindo-se aos empregadores a participação mediante bases de incidência próprias – folha de salários, o faturamento e o lucro. Em norma de natureza constitucional transitória, emprestou-se ao FINSOCIAL característica de contribuição, jungindo-se a imperatividade das regras insertas no Decreto-Lei nº 1940/82, com as alterações ocorridas até a promulgação da Carta de 1988, ao espaço de tempo relativo á edição da lei prevista no referido artigo. Conflita com as disposições constitucionais – artigo 195 do corpo permanente da Carta e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – preceito de lei que, a título de viabilizar o texto constitucional, toma de empréstimo, por simples remissão, a disciplina do FINSOCIAL. Incompatibilidade manifesta do artigo 9º da Lei nº 7689/88 com o Diploma Fundamental, no que discrepa do contexto constitucional.

Assim, sob outro viés, a inconstitucionalidade que exsurgia do art. 9º da Lei nº 7.689/88 foi reconhecida, embora em momento no qual a Contribuição para o FINSOCIAL já havia sido extinta. E este fato, como antes dito, foi suficiente para alterar o cenário no qual foi proferida a decisão que amparava a contribuinte, fazendo cessar seus efeitos a partir dali.

Subsidiariamente cabe também destacar que a pretensão da recorrente de não recolher CSLL foi veiculada em Mandado de Segurança, no qual ela questionou a inconstitucionalidade do art. 8º da Lei nº 7.689/88, mas veio a ser beneficiada com decisão que afastou a exigência de CSLL porque incompatível com a cobrança de Contribuição ao FINSOCIAL no mesmo período. E ao apreciar a eficácia das decisões proferidas em sede de Mandado de Segurança, o Superior Tribunal de Justiça assim se manifestou nos autos do REsp nº 599.764/GO, em acórdão que transitou em julgado em 26/11/2004:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535, DO CPC. NÃO CONFIGURADA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE TOTAL DA LEI 7.689/88.

LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA.

INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. SÚMULA 239 DO STF.

1. Inexiste ofensa ao art. 535 do Código de processo Civil quando o Tribunal aprecia as questões fundamentais ao deslinde da controvérsia posta, não sendo exigido que o julgador exaure os argumentos expendidos pelas partes, posto incompatíveis com a solução alvitrada.

2. A sentença proferida em Mandado de Segurança, desonerando o contribuinte impetrante do adimplemento de obrigação tributária prevista em lei, somente surte efeitos em relação a período determinado, mencionado no bojo da ação mandamental. Súmula 239/STF: "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores".

3. Deveras, a declaração incidental de inconstitucionalidade da Lei que institui a cobrança de tributo, proferida em sede de ação mandamental, não integra o dispositivo da sentença, não sendo alcançada pelo efeito preclusivo da coisa julgada.

4. Conseqüentemente, a despeito de declarada inconstitucional a Lei 7698/88 outras advieram, a saber: Lei 7.856/89 (art. 2º); Lei 8.034 (art. 2º); Lei 8.212/91 (art. 23, I) e Lei Complementar 70/91 (art. 11) legitimando a exação.

[...]

6. Desta sorte, considerando-se a relação tributária e sua dinâmica no tempo, pode haver cobrança de tributo após cada fato gerador nos períodos supervenientes à coisa julgada pela presença de relações jurídicas de trato sucessivo.

7. Recurso especial improvido.

O Ministro Arnaldo Esteves de Lima também aborda este aspecto no voto proferido em face do REsp nº 1.118.893/MG, nos seguintes termos:

Consoante se verifica, segundo um dos precedentes que deram origem à Súmula 239/STF, em matéria tributária, a parte não pode invocar a existência de coisa julgada no tocante a exercícios posteriores quando, por exemplo, a tutela jurisdicional obtida houver impedido a cobrança de tributo em relação a determinado período, já transcorrido, ou houver anulado débito fiscal. Se for declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, não há falar na restrição em tela.

Com efeito, uma interpretação literal da Súmula 239/STF pode conduzir ao entendimento precipitado de que aquilo que for assegurado por decisão judicial ao contribuinte, em matéria tributária, deve ser sempre limitado a determinando exercício, razão pela qual o sujeito ativo estaria livre para cobrar tributos no tocante aos subsequentes.

Essa equivocada compreensão limita sobremaneira a jurisdição. É como se o contribuinte, ao ingressar em juízo, independentemente da relação de direito material em discussão, do meio processual escolhido e da natureza do pedido formulado, já soubesse que, com o início do novo exercício, aquilo que lhe for assegurado perderá sua eficácia. Hipótese em que o ente tributante estaria permanentemente seguro de que a sucumbência estaria restrita ao exercício no qual proposta a ação judicial, o que não se mostra razoável, tampouco consentâneo com a garantia da segurança jurídica.

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

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

Como se vê, não foi apreciada a repercussão do entendimento ali esposado ante uma decisão judicial proferida em sede de Mandado de Segurança, evidenciando-se, portanto, mais uma distinção entre a questão aqui tratada e aquela apreciada pelo Superior Tribunal de Justiça sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil.

Ainda, antes de declarar a validade da interpretação adotada pela autoridade lançadora, cabe refutar a alegação da recorrente de que, para firmar-se o entendimento que fundamenta a exigência, necessário seria que o Poder Judiciário fosse *instado a pronunciar-se sobre a mesma em sede de ação de revisão ou de modificação*, nos termos do art. 471, inciso I 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.

Se assim fosse, desnecessário seria todo o embate judicial acima exposto. Bastaria ao Poder Judiciário declarar a nulidade das execuções fiscais por *abusiva invasão da esfera de competência do Poder Judiciário a quem a lei atribuiu a competência exclusiva para conhecer e julgar as ações* de revisão acima mencionadas, e firmar a necessidade de que ações judiciais fossem antes propostas para desconstituição das decisões anteriores, proferidas em outro contexto de fato ou de direito.

Ao contrário, as manifestações do Superior Tribunal de Justiça em momento algum negam o direito ao Fisco, ou à Procuradoria da Fazenda Nacional, de questionar administrativamente, ou mediante execução judicial, a eficácia da coisa julgada, e apenas fixam os parâmetros para interpretar se extintos estão seus efeitos.

Por estas razões, diverge-se aqui do entendimento esposado pelo I. Relator, ante as evidências de que as características do caso concreto sob análise não foram contempladas no julgamento do REsp nº 1.118.893/MG. E, considerando que a concomitância entre as exigências de CSLL e Contribuição ao FINSOCIAL deixou de existir a partir de 01/04/92, conclui-se que naquele momento deixou de ter efeito a decisão judicial transitada em julgado que favorecia a recorrente, reputando-se correta a exigência aqui formalizada relativamente aos anos-calendário 2004 a 2007.

Assim, o presente voto expressa o entendimento desta Turma Julgadora de, relativamente à exigência da CSLL devida no ajuste anual, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

EDELI PEREIRA BESSA - Conselheira