



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 16327.000181/98-63  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-001.651 – 1ª Turma  
**Sessão de** 14 de maio de 2013  
**Matéria** CSLL  
**Recorrente** PAO DE ACUCAR S/A DISTRIBUIDORA DE TIT E VAL MOBILIAR  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Exercício: 1998

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. ALEGAÇÃO DE OFENSA A COISA JULGADA. INOCORRÊNCIA. MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO.

Em matéria tributária a coisa julgada não tem o condão de perenidade, sobretudo tendo o Supremo Tribunal Federal declarado a constitucionalidade da exigência da contribuição social sobre o lucro instituída pela Lei n° 7.689, de 1988, restando inconstitucional apenas o seu artigo 8°, que é indiferente para o deslinde da controvérsia instaurada. Aplicabilidade, no caso, da Súmula 239 do STF.

A decisão judicial transitada em julgado em favor do Recorrente diz respeito a uma situação produzida pelo quanto determinado na Lei n° 7.689, de 1988, a qual foi alterada por legislação superveniente, ou seja, houve modificação da situação fático-jurídica protegida pela decisão transitada em julgado, de modo que a referida norma individual e concreta que a eximia do recolhimento da contribuição social sobre o lucro não mais se aplica à situação jurídica em que se encontra atualmente.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, negado provimento ao recurso do contribuinte. Vencidos os Conselheiros José Ricardo da Silva (Relator), Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado), Valmir Sandri, João Carlos de Lima Júnior e Susy Gomes Hoffmann. O Conselheiro Jorge Celso Freire da Silva votou pelas conclusões. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz.

*(Assinado digitalmente)*

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

*(Assinado digitalmente)*

Marcos Vinícius Barros Ottoni – Redator Ad Hoc - Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado), Jorge Celso Freire da Silva, João Carlos de Lima Júnior, Suzy Gomes Hoffmann, Valmir Sandri, Viviane Vidal Wagner (Suplente Convocada), José Ricardo da Silva, Plínio Rodrigues de Lima e Otacilio Dantas Cartaxo (Presidente à época do julgamento). Ausente, justificadamente, a Conselheira Karem Jureidini Dias.

## **Relatório**

PÃO DE AÇÚCAR S/A D.T.V. M, contribuinte inscrito no CNPJ/MF sob o nº 62.201.553/0001-60, com domicílio fiscal na cidade de São Paulo - Estado de São Paulo, na Av. Brigadeiro Luiz Antonio, nº 3126 – Bairro Jardim Paulista, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil das Instituições Financeiras em São Paulo - SP, inconformado com a decisão de Segunda Instância prolatada pela então Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 108-09.512, de 06/12/2007 (fls. 630/651) cuja decisão, por maioria de votos, negou provimento ao seu recurso voluntário, recorre, tempestivamente, a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos termos do seu Recurso Especial, datado de 17/10/2008 (fls. 711/723), instruído pelos documentos de fls.724/758.

O pleito do Contribuinte busca amparo no art. 7º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007, atualmente regido pelo art. 64, II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, com as alterações introduzidas pelas Portarias MF nºs 446, de 27 de agosto de 2009, e 586, de 21 de dezembro de 2010.

Consta dos autos, que contra o contribuinte da foi lavrado, em 24/08/1998, o Auto de Infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 226/230), com ciência pessoal, em 24/08/1998 (fls. 226/230) exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 305.540,04, a título de Contribuição Social, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor da contribuição, referente ao exercício de 1998, correspondente ao ano-calendário de 1997. Consta a observação de que o presente Auto de Infração foi lavrado para prevenir a decadência.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver falta de recolhimento da Contribuição Social. Infração capitulada na Lei nº 7.689, de 1988 e alterações posteriores; art. 2º da Emenda Constitucional nº 10, de 1996 e arts. 1º e 2º, da Lei nº 9.316, de 1996.

O Termo de Verificação Fiscal, lavrado em 24/08/1998 (fls. 221/225), esclarece, de forma detalhada, os acontecimentos verificados pela autoridade fiscal lançadora, alertando que o contribuinte não vem recolhendo a Contribuição Social sobre o Lucro das

**Pessoas Jurídicas arguindo coisa julgada proferida no Acórdão da 4ª Turma do Egrégio**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2004

Autenticado digitalmente em 10/04/2015 por MARCCOS VINICIUS BARROS OTTONI, Assinado digitalmente em 2

1/04/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 10/04/2015 por MARCCOS VINICIUS

S BARROS OTTONI

Tribunal da 1ª Região do dia 18 de novembro de 1991 que, por ocasião do julgamento de remessa ex-offício nº.91.01.06470-3 DF, decidiu pela inconstitucionalidade da Lei nº. 7689, de 1988, que instituiu a referida exação, negando provimento ao recurso, tendo transitado em julgado em 02 de dezembro de 1991.

Impugnado, tempestivamente, o lançamento, em 18/08/1998 (fls. 233/242) e, em 15/04/2003, após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP I, decide julgar procedente o lançamento, mantendo a totalidade do crédito tributário lançado (fls. 333/343), com base, em síntese, nos seguintes argumentos básicos:

- que o controle da constitucionalidade das leis, de forma cogente e imperativa em nosso ordenamento jurídico, é feito de modo absoluto pelo Supremo Tribunal Federal. A relação jurídica de tributação da Contribuição Social sobre o Lucro é continuativa. A declaração de intributabilidade, no que concerne a relações jurídicas originadas de fatos geradores que se sucedem ao tempo, não pode ter o caráter de imutabilidade e de normatividade a abranger eventos futuros. A coisa julgada em matéria tributária não produz efeitos além dos princípios pétreos postos na Carta Magna, a destacar o da isonomia;

- que a alteração do estado e direito, pelo surgimento de nova legislação, afeta a imutabilidade da coisa julgada, interrompendo seus efeitos nos casos de relação jurídica continuativa.

Cientificada da decisão de Primeira Instância, em 27/06/2003, conforme Termo constante às fls. 344/345, e com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, tempestivamente, em 25/07/2003, o seu Recurso Voluntário (fls. 489/507), instruído pelos documentos de fls. 508/628, o qual, ao ser apreciado pela então Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 108-09.512, de 06/12/2007 (fls. 630/651), não teve sucesso (por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso), conforme se verifica de sua ementa:

*CSLL - INOCORRÊNCIA DE OFENSA À COISA JULGADA  
RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUATIVA  
INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI NÃO PELO STF - O  
controle da constitucionalidade das leis, de forma cogente e  
imperativa em nosso ordenamento jurídico, é feito de modo  
absoluto pelo Supremo Tribunal Federal. A relação jurídica de  
tributação da Contribuição Social sobre o Lucro é continuativa.  
A declaração de intributabilidade, no que concerne a relações  
jurídicas originadas de fatos geradores que se sucedem no  
tempo, não pode ter o caráter de imutabilidade e de  
normatividade a abranger eventos futuros. A coisa julgada em  
matéria tributária não produz efeitos além dos princípios pétreos  
postos na Carta Magna, a destacar o da isonomia.*

*CSLL - COISA JULGADA - ALTERAÇÃO DO ESTADO DE  
DIREITO - A alteração do estado de direito, pelo surgimento de  
nova legislação, afeta a imutabilidade da coisa julgada,  
interrompendo seus efeitos nos casos de relação jurídica  
continuativa.*

Cientificado, formalmente, da decisão de Segunda Instância, em 09/06/2008, conforme Termo constante às fls. 658/661, o Contribuinte interpôs, inicialmente, Embargos de Declaração, que foi rejeitado, posteriormente, de forma tempestiva (31/10/2008), interpôs o seu Recurso Especial (fls. 711/723), com amparo no art. 7º, inciso II, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007, no qual demonstra irresignação total contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que se trata de processo administrativo, consubstanciado em auto de infração, por meio do qual a Receita Federal do Brasil ("RFB") constituiu, apenas para prevenir a decadência, créditos tributários da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido ("CSLL"), relativamente ao ano-base de 1997, sob a alegação de que a Recorrente teria deduzido indevidamente, da apuração do Lucro Real, as correções Monetárias do "Plano Verão" e do "Plano Real", conforme lhe autorizaram as medidas liminares concedidas nos autos das medidas cautelares no 94.032862-1 (Plano Verão) e no 97.0005177-3 (Plano Real);

- que o Acórdão em questão não merece prosperar: em razão (i) da evidente afronta ao princípio da segurança jurídica, já que a Recorrente dispõe de decisão judicial, transitada em julgado, que reconheceu a inexistência de relação jurídico-tributária com a União, quanto ao recolhimento da CSLL; e (ii) da inexistência de preclusão da alegação relativa à multa de ofício;

- que com o objetivo de comprovar a divergência de interpretação no caso concreto, e consoante determina o art. 15, §2º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais ("RCSR"), a Recorrente traz à colação cópia dos acórdãos paradigmas nº 101-91.553 (doc. 01) e nº 03-04.194 (doc. 02), proferidos pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, respectivamente;

- que não obstante a alegação exposta pela Recorrente no seu recurso voluntário, a 8ª e a 10ª Câmara do Conselho de Contribuintes entendeu, com base exclusiva na decisão proferida pela DRJ, que as relações jurídicas nascidas em decorrência da aplicação da Lei nº 7.689/88 seriam "continuativas" e que, em razão das alterações legislativas ocorridas, estariam presentes os pressupostos para a aplicação do artigo 471, inciso I, do CPC;

- que, contudo, ainda que se considere a ocorrência de relações continuativas no presente caso, não houve, como entendeu, de forma equivocada, a Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, qualquer modificação no estado de fato ou de direito que ensejasse a revisão do que foi estatuído na sentença, que transitou em julgado nos autos da ação declaratória;

- que, de fato, após a Lei nº 7.689/88, diversos outros preceitos normativos vieram a tratar a CSLL de forma parcial. Contudo, não houve a alteração de todos os aspectos da hipótese de incidência dessa contribuição, apenas de algumas questões pontuais;

- que como se percebe, a modificação introduzida pelo artigo 11 da LC nº 70/91 estabeleceu apenas uma nova alíquota para a CSLL, mas não alterou os demais aspectos da hipótese de incidência fixados pela Lei nº 7.689/88, conforme demonstra o quadro ilustrativo abaixo;

- que, nesse exato sentido, a 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, ao analisar caso idêntico ao presente, reconheceu que as normas posteriores à Lei nº 7.689/88, tal como o artigo 11 da Lei Complementar nº 70/91, não modificaram o estado de fato ou de

direito relativamente às relações jurídicas no que concerne à CSLL, o que justifica a interposição de recurso especial quanto a esse ponto;

- que, assim, diversamente do entendimento exposto pela Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes no acórdão recorrido, o I. Conselheiro Relator do acórdão paradigma reconheceu a eficácia da coisa julgada relativamente à inconstitucionalidade da CSLL instituída pela Lei nº 7.689/88;

- que, ainda, conforme se extrai da análise do Termo de Verificação (fls.225 dos autos), verifica-se que o auto de infração, originário do presente processo administrativo, foi lavrado apenas para prevenir a decadência, eis que o crédito tributário da CSLL estava com a sua exigibilidade suspensa por força das liminares concedidas nos autos da Medida Cautelar n o 97.0005177-3 (Plano Real) e da Medida Cautelar no 94.0032862-1 (Plano Verão);

- que como a exigibilidade do crédito tributário estava suspensa, não havia, obviamente, possibilidade de cobrança da multa de ofício, conforme já se posicionou, reiteradas vezes, esse E. Conselho de Contribuintes;

- que muito embora a questão relativa à multa de ofício não tenha sido questionada pela Recorrente no seu recurso voluntário, não poderia a C. Câmara eximir-se de apreciar tal matéria, sob pena de violação ao princípio da verdade material, que deve reger todo o processo administrativo tributário;

- que, nesse sentido já decidiu a Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o que justifica a propositura de recurso especial também quanto a este item, conforme se verifica da ementa do acórdão paradigma abaixo transcrita (documento anexo), o qual reconhece a necessidade de prevalência da verdade material no processo administrativo fiscal.

Seguem abaixo os acórdãos paradigmas apresentados (fls. 729/758), do qual transcrevo as respectivas ementas, na parte que interessa:

**Acórdão 101-91.553:**

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - 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 Publica pedir a revisão do que foi estatuído em sentença que transitou em julgado*

**Acórdão CSRF/03-04.194:**

*PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO — PROVA MATERIAL APRESENTADA EM SEGUNDA INSTÂNCIA DE JULGAMENTO PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE PROCESSUAL E A BUSCA DA VERDADE MATERIAL. - A não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo de tributário. "No processo administrativo*

*predomina o princípio da verdade Material no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento.*

Após o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial do Contribuinte o Presidente da 2ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF, sucessora da então Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte exarou o Despacho nº 1202.0.047/2009, de 25/03/2009 (fls. 784/786) dando seguimento ao Recurso Especial do Contribuinte, por satisfazer aos pressupostos regimentais.

Encaminhado os autos para ciência da Fazenda Nacional, nos termos regimentais, foram apresentadas, em 27/04/2009, as contrarrazões (fls. 789/800), baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que a controvérsia verificada nos presentes autos, objeto de desafio pelo contribuinte, gira em torno da alegação, por parte do contribuinte, de que estaria desobrigada da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido- CSLL, ano-calendário 1997, em razão de decisão judicial transitada em julgado, proferida nos autos da Ação Declaratória nº 90.4932-6, pelo juízo da 6ª Vara Federal do Distrito Federal, em que fora reconhecida a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988;

- que no que se refere à aplicação de multa de ofício, alega a contribuinte, ser a exigência indevida, por entender não cabível nos casos de lançamento para prevenir a decadência;

- que em uma análise detalhada da documentação constante dos autos, o ilustre Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber, relator, em voto acompanhado pela maioria dos conselheiros, oportunamente reconheceu a procedência da acusação fiscal, e sua conseqüente autuação, entendendo que a coisa julgada evocada pela contribuinte não se aplica à exigência da CSLL, em comento, tendo em vista as posteriores alterações da legislação disciplinadora do referido tributo;

- que, do caso em comento, verifica-se que os efeitos da decisão judicial em ação ordinária transitada em julgado, preferida favoravelmente ao contribuinte acerca da CSLL não se sobrepõem a entendimento posterior do Supremo Tribunal Federal, que considerou constitucional aos dispositivos da Lei nº 7.689, de 1988, excetuando o art. 8º, bem como não prevalece a coisa julgada proveniente de decisão transitada em julgado em ação declaratória, em que se tratou de direito material tributário, sobre mudanças advindas das relações jurídico-tributárias, decorrentes de novas normas jurídicas. Assim, a coisa julgada não impede que lei nova incida sobre fatos ocorridos a partir de sua vigência, por se tratar de relação jurídica continuativa, nos termos do art. 471, inc. I do CPC;

- que no que se refere à multa de ofício aplicada, primarcialmente, em razão do contribuinte não tê-la aduzido em sede de impugnação, operou-se a preclusão;

- que mencionado entendimento de que matéria não versada na fase impugnatória não pode ser alegada na via recursal já se encontra, há muito, pacificada nestes Conselhos de Contribuintes.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Marcos Vinícius Barros Ottoni, Relator Ad Hoc Designado

Em face da necessidade da formalização da decisão proferida nos presentes autos, de competência da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais e, tendo em vista que o Conselheiro José Ricardo da Silva, relator do processo, não mais faz parte de nenhum dos colegiados que integram o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aliado ao fato de o Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, redator inicialmente designado para redigir o voto vencedor, também não mais integra nenhum dos colegiados do CARF, houve por bem o Presidente da 1ª Turma da CSRF designar este conselheiro como redator ad hoc, tão somente para formalizar o acórdão já proferido, mas ainda não publicado, nos termos do item III do art. 17 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (RICARF).

Destarte, levando-se em consideração a minuta de acórdão inicialmente apresentada pelo relator original quando do julgamento do recurso, bem como o seu resultado, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, expresso na Ata da sessão ocorrida em maio de 2013, passo a formalizar o voto vencido:

Tendo a Contribuinte tomado ciência do decisório recorrido em 09/06/2008 (fls. 658/661), interpôs, tempestivamente, Embargos de Declaração, os quais foram rejeitados, posteriormente, de forma tempestiva, protocolizou o seu Recurso Especial de Divergência, em 30/10/2008 (fls. 711/723), isto é, dentro do prazo de 15 (quinze) dias, evidencia-se a tempestividade do mesmo nos termos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Da mesma forma, a Contribuinte, cumpriu com os requisitos previstos no RICARF para interpor Recurso Especial de Divergência, já que demonstrou que a decisão deu a lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Do simples confronto da ementa do acórdão recorrido com as ementas dos acórdãos paradigmas, é possível concluir que houve o dissídio jurisprudencial. Isso porque se trata das mesmas matérias fáticas e a divergência de julgados, nos termos Regimentais, refere-se a interpretação divergente em relação ao mesmo dispositivo legal aplicado ao mesmo fato, que no caso em questão são os efeitos da coisa julgada em matéria tributária e a aplicabilidade da multa de ofício nos casos de lançamentos com o objetivo de prevenir a decadência.

Afirma que em situação idêntica a sua, a Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 101-91.553 firmou posição diversa a que foi aplicada a seu caso particular, tendo sido reconhecida a eficácia da coisa julgada relativamente à inconstitucionalidade da CSLL instituída pela Lei nº 7.698/88.

De fato, filio-me à corrente definida no Acórdão 101-91.553, cujas razões também adoto para decidir:

*“O inciso XXXVI do artigo Quinto da Constituição Federal de 1988, dispondo sobre direitos e garantias fundamentais, estabelece que “ a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”,*

*sendo certo que o parágrafo terceiro da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro esclarece que "chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não caiba mais recurso".*

*Por sua vez, do Capítulo VIII, seção II, do Código de Processo Civil, que trata da coisa julgada, podemos retirar as seguintes lições*

*a) "coisa julgada material é a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário" ; (art. 467).*

*b) " a sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas" ; (art. 468)*

*c) "nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio a modificação no estado de fato ou de direito" ( art. 471, inciso 1);*

*d) "a sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros"( art. 472)*

*(...)*

*A proteção e o respeito à coisa julgada estão necessariamente ligados à própria existência do estado de direito, quer para salvaguarda da independência dos Poderes da República, quer para a liberdade de decidir do Poder Judiciário, quer para proteção dos direitos fundamentais do cidadão.*

*É relevante assinalar que, no presente processo, não está em discussão a constitucionalidade ou não da Lei número 7689/88(matéria já pacificada na jurisprudência), mas, sim , a eficácia ou não da coisa julgada material, sendo pertinente à presente questão trecho do voto do eminente Ministro Castro Nunes(transcrito no Memorial apresentado pela recorrente), referindo-se à Súmula 239 . "Não importa que haja julgados em outras espécies sufragando entendimento diverso, aliás com meu voto. Nem impressiona o argumento de que o caso julgado fere a regra da igualdade tributária, por isso que, em qualquer matéria, fiscal ou não, é uma consequência necessária da intervenção do Judiciário, que só age por provocação da parte e não decide senão em espécie".*

*Entendo que a norma invocada pela autoridade julgadora de primeira instância(artigo 11 da LC 70/91) em nada modificou a exigência da Contribuição Social, a não ser para as pessoas jurídicas elencadas no parágrafo primeiro da Lei 8.212/91, o que não é o caso da recorrente.*

*Dispõe o artigo 11 da Lei Complementar 70/91*

*"Art. 11 - Fica elevada em oito pontos percentuais a alíquota referida no parágrafo primeiro do artigo 23 da Lei número 8.212, de 24 de julho de 1991, relativa à contribuição social sobre o lucro das instituições a que se refere o parágrafo primeiro do artigo 22 da mesma Lei, mantidas as demais normas da Lei número 7689 de 15 de dezembro de 1988, com as alterações posteriormente introduzidas".*

*Ora, o parágrafo primeiro do artigo 22 da Lei 8212/91 dirige-se exclusivamente aos bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidora de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento*

*mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, o que, certamente, não é o caso da recorrente.*

*Entendo que tem razão a recorrente quando afirma que a referência feita no artigo 11 da Lei Complementar 70/91 "mantidas as demais normas da Lei no. 7689 de 15 de dezembro de 1988, com as alterações introduzidas" não corresponde à reinstauração da Contribuição Social por Lei Complementar na verdade, referido dispositivo trata exclusivamente de majoração de alíquota para as categorias de empresas acima referenciadas.*

*Ademais, mesmo que adotássemos o entendimento esposado pela autoridade julgadora a quo, tratar-se-ia apenas de uma mudança de forma e não de substância, o que, segundo penso, não implicaria na modificação do estado de direito a que alude o inciso I, do artigo 471 do CPC"*

Destarte, considerando que as alterações legislativas supervenientes à Lei nº 7.689/88 não modificaram os fundamentos que ensejaram a decisão transitada em julgado, continuando a ser exigida a Contribuição com as mesmas imperfeições constitucionais que a tornara inaplicável à espécie, não teria havido alteração na situação fática e jurídica que fundamentou a decisão transitada em julgado, cujos efeitos somente cessaria se legislação posterior alterasse em substância o tributo.

Feitas tais considerações, dou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte para reconhecer a eficácia da coisa julgada.

A segunda divergência indicada pelo recorrente se refere à exigência de multa de ofício nos lançamentos feitos para prevenir a decadência.

Entende o contribuinte, que o Conselho de Contribuintes, por reiteradas vezes, se posicionou contrário exigência da multa de ofício nestes casos. Para reforçar os seus argumentos, transcreve as ementas dos acórdãos nº 103-23339 e nº 103-23368.

Entende, ainda, que, embora a aplicação da multa de ofício não tenha sido questionada na fase impugnatória e nem no recurso voluntário, a Câmara julgadora não poderia eximir-se de apreciar a matéria, sob pena violação ao princípio da verdade material, que deve reger todo o processo administrativo tributário. Indicando a divergência neste aspecto, tendo por paradigma a decisão da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão nº 03-04.194, cuja ementa é a seguir transcrita:

*PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – PROVA MATERIAL APRESENTADA EM SEGUNDA INSTÂNCIA DE JULGAMENTO - PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE PROCESSUAL E A BUSCA DA VERDADE MATERIAL - A não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário. "No processo administrativo predomina o princípio da verdade material no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador,*

*pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento.*

Embora a situação analisada no acórdão paradigma seja diversa a do recorrente, cabe o apelo no sentido de igual aplicação do princípio da verdade material em respeito à legalidade da exigência tributária.

Resta claro nos autos, que o Auto de Infração foi lavrado com o objetivo de prevenir o instituto de decadência (fls. 226).

Desta forma, faz-se necessário avaliarmos a legalidade da aplicação da multa de ofício, tendo em vista que, no caso, está, na forma prevista no art. 151, inciso IV do Código Tributário Nacional, suspenso o crédito tributário, aqui discutido.

Inicialmente é de se esclarecer, que havendo o depósito do montante integral do crédito tributário discutido (tributo ou contribuição), efetuado nos prazos previstos na legislação tributária, este, além de suspender a exigibilidade do crédito, resguarda integralmente a impetrante, pois, conforme preceitua o art. 156, VI, do Código Tributário Nacional, a conversão do depósito em renda é uma das formas de extinção do crédito tributário. Neste sentido, não obtendo êxito em sua tese, a conversão em renda extingue o valor principal, portanto, não lhe deve ser imputada multa de ofício e juros de mora, ou melhor, não há que se falar em encargos legais.

Entretanto, existem outras situações, quais sejam: concessão de medida liminar em mandado de segurança sem depósito do montante do crédito tributário discutido, concessão de medida liminar em mandado de segurança com depósito parcial do montante do crédito tributário discutido, concessão de segurança com apelação por parte da União, interposição de ação judicial em andamento, sem concessão de medida liminar ou sentença (débitos sem suspensão de exigibilidade).

Sobre o assunto dispõe a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, o seguinte:

*Débitos com Exigibilidade Suspensa:*

*Art. 63 Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativos a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151, da Lei nº 5.171, de 25 de outubro de 1966.*

*§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.*

*§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.”*

Disso tudo, é de se concluir que é indevida a multa de lançamento de ofício quando o contribuinte esteja albergado por decisão judicial que suspenda a exigibilidade dos tributos. Como, também, é indevida quando a exigência está suspensa mediante depósito judicial efetuado antes da lavratura do auto de infração.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Especial de Divergência do Contribuinte para excluir da exigência tributária a multa de ofício.

(Assinado digitalmente)

Marcos Vinícius Barros Ottoni – Redator Ad Hoc - Designado

## Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Vinícius Barros Ottoni, Redator Ad Hoc Designado

Conforme anteriormente mencionado, o Presidente da 1ª Turma da CSRF resolveu designar este conselheiro como redator ad hoc, para formalizar o acórdão, nos termos do item III do art. 17 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (RICARF).

Inicialmente, cumpre destacar que a minuta do voto vencedor foi entregue na Secretaria da 1ª Turma da CSRF, pelo redator designado na sessão de julgamento, Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz. Diante do fato de o mencionado Conselheiro não mais integrar o CARF, e levando-se em consideração o que fora decidido, na ocasião, pela 1ª Turma da CSRF, conforme consta da Ata da Sessão, passo a formaliza-lo abaixo:

Voto Vencedor do Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz

Tendo sido designado para redigir o voto vencedor desta decisão, no que diz respeito à coisa julgada em matéria tributária, passo a discorrer sobre as razões e fundamentos pelos quais divergi do entendimento esposado pelo i. relator, ora vencido.

Por oportuno peço vênua para transcrever excertos do voto condutor da decisão proferida no Acórdão nº 108-06.232, de 14/09/2000, da lavra do i. Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, que sobre a matéria fez importante análise e que adoto como razões de decidir, conforme segue:

*Primeiramente, forçoso salientar que a coisa julgada, protegida pelo artigo 5º, XXXVI da Carta Magna consubstancia-se no estandarte do princípio da segurança jurídica. Contudo, a aplicação de um determinado princípio constitucional a uma relação jurídica, por vezes, pode causar mácula à verificação de outro princípio.*

*Por oportuno, deveras elucidativa é a lição de Ricardo Lobo Torres, no sentido da ponderação dos princípios. Para o autor, faz-se necessária uma interpretação capaz de conciliar princípios no caso concreto, sem proclamar-lhes uma hierarquia. Nesse sentido, dita o sábio jurista que os "princípios constitucionais vivem em equilíbrio e em permanente busca de harmonia".*

*Suspendendo por instantes esta elucubração, saliente-se que o presente caso exterioriza reluzente peculiaridade, a qual cinge-*

*se no fato de tratar-se de uma relação jurídica continuativa, que se perpetua no tempo, ou seja, não imediata. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado traça a distinção entre as relações jurídico-tributárias instantâneas — exemplificando-as com o ITBI — e as continuativas, ora em exame, dentre as quais enquadram-se a cobrança do ICMS, IRPJ e, também, das contribuições sociais. Tal peculiaridade, por conseguinte, demanda uma interpretação restritiva da coisa julgada, sobressaindo-lhe limites necessários.*

*Nesse tocante, prega o artigo 471, I, do Código Processual que:*

*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 revisão do que foi estatuído na sentença.*

*Em mesmo sentido, predomina sólido entendimento doutrinário, aqui externado por Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel ("Limites da Coisa Julgada em matéria tributária", in "Problemas de Processo Judicial Tributário", 3º Volume, Ed. Dialética, p. 179):*

*Após o trânsito em julgado da ação, mesmo tendo a decisão final sido favorável ao contribuinte, é, a princípio, possível ao sujeito ativo voltar a cobrar o tributo, desde que existam novas premissas decorrentes da forma de atuação deste contribuinte; de modificação legislativa ou de mudança de entendimento dos tribunais, em especial dos tribunais superiores.*

*(...), com a superveniência da Lei nº 8.212, de 1991 e da Lei Complementar nº 70, de 1991, a par da decisão judicial alegada pelo recorrente, a relação jurídico-tributária afastada foi restabelecida. Em verdade, é inegável que a edição das normas supracitadas ensejou a modificação legislativa de que trata a doutrina, ou ainda, a modificação no estado de direito preconizada pelo Estatuto Processual.*

*Com efeito, a Lei nº 8.212, de 1991 — Lei Orgânica da Seguridade Social — traz em seu bojo todos os elementos necessários à instituição da Contribuição Social sobre o Lucro, quais sejam, o fato gerador (art. 11, § único, b), o sujeito ativo (art. 33), o sujeito passivo (art. 15) e, por fim, a base de cálculo e alíquota (art. 23).*

*Destarte, irrefutável a modificação legislativa ocorrida, cuja irradiação de efeitos encampa a relação jurídico-tributária continuativa sub examen.*

*Não fosse por este diploma legal, ressalto que a jurisprudência desta Colenda Câmara entende que com a edição da Lei Complementar 70/91, cujos efeitos para as contribuições de que trata se deram com respeito da anterioridade mitigada, é, verdadeiramente, o elemento a gerar novo estado de direito, interrompendo os efeitos de qualquer decisão que tenha fulminado de inconstitucional a Lei 7.689/88, justamente por não ser este último diploma legal uma lei complementar.*

*Vou além no meu entender, para afirmar que a edição de qualquer novo diploma, com elementos da hipótese de incidência suficientes a emoldurar a incidência da contribuição, gera novo*

*estado de direito, interrompendo os efeitos da coisa julgada. Nenhum conflito no caso em apreço, haja vista que os períodos-base em tela estão abrangidos por ambas as leis.*

*Por outro lado, retomando a discussão sob o prisma da segurança jurídica em confronto com os demais princípios constitucionais, salta aos olhos o princípio da isonomia, haja vista que, conforme exarado pela decisão ora recorrida (fls. 215), o E. Supremo Tribunal Federal declarou a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, pela via incidental, em ação diversa da daquela ensejadora da presente situação in concreto, restando inconstitucional apenas o seu artigo 8º, que é indiferente para o deslinde da controvérsia instaurada.*

*Ora, não fosse possível, por alteração legislativa, restabelecer a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro em relação ao contribuinte desobrigado por decisão judicial contrária ao entendimento dos Tribunais Superiores, estaríamos diante de uma decisão que atingiria relações jurídicas futuras, de forma totalmente abstrata, gerando situação extremamente antiisonômica, de grave ameaça à competitividade econômica, uma vez que restaria inalterável o despautério de um só contribuinte estar desobrigado de uma contribuição aplicada a toda a sociedade.*

*Corroborando esse posicionamento, insta transcrever parte do voto do Min. Moreira Alves na Ação Rescisória nº 1.239 (RTJ 132/1113):*

*A meu ver, não cabe ação declaratória para o efeito de que a declaração transite em julgado para os fatos geradores futuros, pois ação desta natureza se destina a declaração de existência, ou não, de relação jurídica que se pretende já existente. A declaração da impossibilidade do surgimento de relação jurídica no futuro porque não é esta admitida pela Lei ou pela Constituição, se possível de ser obtida por ação declaratória, transformaria tal ação em representação de interpretação ou de inconstitucionalidade em abstrato, o que não é admitido em nosso ordenamento.*

*Acrescente-se, ainda, que o posicionamento jurisprudencial acima reproduzido é parte de entendimento que dita a restrição do alcance da coisa julgada, havendo, neste sentido, várias decisões do Plenário do Pretório Excelso, dentre as quais pode-se citar o julgado em sede de Embargos do Recurso Extraordinário nº 83.225, julgados estes que dão ampla aplicação à Súmula 239 da mesma Corte. Outrossim, em que pese alegar que tal Súmula originou-se de julgados que tratavam de executivos fiscais, a necessidade de realçar o princípio da isonomia frente a tais aberrações gerou a acertada ampliação de sua utilização.*

*Vejamos o que determina a Súmula nº 239 do STF:*

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

Esclareça-se, por fim, que a abrangência da relação tributária continuativa não se refere a uma relação futura e sim a uma relação atual com efeitos futuros. Desse modo a coisa julgada persistirá até que se altere a situação fática ou a lei que rege os direitos e obrigações resultantes da relação jurídica em comento.

No caso sob análise, alega a recorrente que as alterações legislativas supervenientes à Lei nº 7.689/88 não modificaram os fundamentos que ensejaram a decisão transitada em julgado, continuando a ser exigida a Contribuição com as mesmas imperfeições constitucionais que a tornara inaplicável à espécie.

Dessa forma, não teria havido alteração na situação fática e jurídica que fundamentou a decisão transitada em julgado, cujos efeitos somente cessaria se legislação posterior alterasse em substância o tributo.

Entretanto, a legislação superveniente sobre a qual são feitas essas afirmações datam do ano de 1989 até 1991, portanto bem anteriores ao ano de 1997, período-base em que ocorreu o fato gerador da CSLL objeto do lançamento de ofício em causa, sendo consabido que a partir do ano de 1995 a base de cálculo dessa Contribuição sofreu muitas alterações legislativas, fazendo com que a mesma ficasse bem próxima do lucro real, base imponible do imposto de renda pessoa jurídica – IRPJ, permitindo-nos concluir que tais alterações modificaram-na substancialmente, a ponto de justificar que os efeitos daquela decisão transitada em julgado no ano de 1991 não mais seriam aplicáveis à situação vigente no período-base de 1997.

Importante ressaltar que as decisões do Superior Tribunal de Justiça – STJ sobre a matéria se reportam às alterações legislativas ocorridas nos acima citados anos de 1989 a 1991, não havendo, pois, qualquer apreciação daquele Tribunal Superior relativamente a alterações ocorridas de 1992 em diante. Dessa forma, decisão proferida pelo STJ em recurso repetitivo, que se refira a fatos geradores ocorridos até o ano de 1991, não são aplicáveis a lançamentos de ofício realizados sobre fatos geradores ocorridos a partir do ano de 1992.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal – STF consolidou o entendimento de que as discussões acerca da constitucionalidade da cobrança da CSLL cessaram a partir da decisão proferida na ADI 15 que, em controle concentrado, declarou sua constitucionalidade.

Nesse diapasão, o STJ proferiu decisão, publicada no DJE 02/02/2012, apreciando Embargos de Declaração nos Embargos de Divergência no RESP Nº 841.818 – DF, na qual fixa o marco temporal da eficácia da coisa julgada, que é a data do trânsito em julgado da decisão do STF, em controle concentrado, no Acórdão proferido na ADIN 15 (Relator Ministro Sepúlveda Pertence – DJU 01/08/2007), a seguir:

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

*1. Somente as decisões proferidas pelo STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade dos atos normativos (art.*

102, I, a da Carta Magna), dotadas de definitividade, força vinculante e aplicabilidade erga omnes, possuem a extraordinária eficácia de paralisar, pronta e automaticamente, a produção de efeitos jurídicos de coisa julgada anterior, com elas inconciliável, que decidira relação obrigacional de trato sucessivo (ou de natureza continuativa).

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

3. As decisões do STF, adotadas em sede de controle difuso de constitucionalidade, têm eficácia inter partes, não vinculando, pelo menos obrigatoriamente, os julgamentos pendentes ou futuros, mas representem precedentes 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”.

É inquestionável, portanto, o fato de que, para o STF, o efeito vinculante da decisão transitada em julgado cessa a partir da decisão definitiva proferida em sentido contrário, em controle concentrado.

Por fim, no que pertine à multa de lançamento de ofício nas hipóteses em que o contribuinte esteja albergado por decisão judicial, também tenho que razão não lhe assiste, diante da total ausência de regra legal que preveja o pleiteado pelo Recorrente.

Essas foram as razões e os fundamentos que me levaram a divergir do i. relator, para negar provimento ao recurso especial da contribuinte.

*(Assinado digitalmente)*

Marcos Vinícius Barros Ottoni – Redator Ad Hoc - Designado

CÓPIA