



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

Processo nº 16327.721158/2012-16
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-003.505 – 1ª Turma
Sessão de 3 de abril de 2018
Matéria CSLL - COISA JULGADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CIFRA S.A. CRÉDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA DE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à "legislação tributária", nos termos definidos pelo art. 96 do Código Tributário Nacional, interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. O Parecer PGFN nº 492/2011 enquadra-se na moldura de "norma complementar" conforme definido no art. 100 do Código Tributário Nacional. Cumprimento dos demais requisitos do art. 67 do RICARF, anexo II. Recurso especial conhecido.

LIMITES DA COISA JULGADA. CSLL. EFEITOS DO RESP. Nº 1.118.893/MG.

No que respeita à CSLL, ao se aplicar o REsp nº 1.118.893/MG, decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), sob a sistemática dos chamados Recursos Repetitivos, de seguimento obrigatório pelos Conselheiros do CARF, a teor do disposto no artigo 62, § 2º, do RICARF - Anexo II, quando da análise dos efeitos específicos da decisão transitada em julgado, há que se verificar os exatos termos dessa decisão, as normas que foram por ela cotejadas, a extensão precisa dos seus efeitos e a data da ocorrência dos fatos geradores a que se aplica. Verificado o descompasso entre a decisão que transitou em julgado e os efeitos do REsp nº 18.893/MG, descabe sua aplicação ao caso.

CSLL. LEI 7.689/1988. EFEITOS SOBRE A COISA JULGADA. PARECER PGFN 492/2011.

Mesmo antes do advento do artigo 543-B do CPC/1973, certas decisões do STF em controle difuso já exibiam a tendência de "dessubjetivação", ostentando um caráter objetivo e geral. Portanto, o atributo da definitividade já

impregnava tais decisões, independentemente de terem sido seguidas ou não de Resolução do Senado. É o caso do acórdão proferido no julgamento do RE nº 138.284, o qual transitou em julgado em 29/09/1992, estabelecendo um precedente definitivo e objetivo que, configurando circunstância jurídica nova, ao confirmar o pronunciamento anteriormente exarado, quando do julgamento do RE nº 146.733, possui a aptidão de fazer cessar a eficácia vinculante de decisões judiciais transitadas em julgado que lhe eram contrárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Flávio Franco Corrêa (relator), Cristiane Silva Costa e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, o conselheiro Luís Flávio Neto. Ausente, momentaneamente, a conselheira Adriana Gomes Rêgo, substituída pelo conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Relator.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício). Ausente, momentaneamente, a conselheira Adriana Gomes Rêgo.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional, em face do acórdão nº 1302-001.622, assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
CSLL Ano-calendário: 2008

CSLL. COISA JULGADA. PARECER PGFN/CRJ/Nº 492/201
VINCULANTE.

Tem força vinculante, para este Colegiado, as conclusões do PGFN/CRJ/Nº 492/2011, ratificadas pelo Ministro de Estado da Fazenda, por força do

disposto no art. 13 combinado com o art. 42 da Lei Complementar nº 73/93. Dada a força vinculante do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, não é cabível, para o período sob exame (ano-calendário 2008), a cobrança da CSLL antes tida por inconstitucional pela coisa julgada."

De acordo com a Fiscalização, o recorrido ajuizou a Ação Declaratória nº 90.0003676-3, visando ao reconhecimento da inexistência de relação jurídica que o obrigasse ao recolhimento da CSLL. Em acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, o Poder Judiciário definitivamente deferiu-lhe o pleito, proclamando a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/1988, com trânsito em julgado em 29/10/1992.

Na seara administrativa, em julgamento do recurso de ofício, o voto condutor do acórdão recorrido ressaltou a correção da decisão da DRJ, dada a força vinculante do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, de acordo com o qual é inválida, "para o período sob exame (ano-calendário 2008), a cobrança da CSLL antes tida por inconstitucional pela coisa julgada, uma vez que a exigência foi feita somente em 14/12/2012, ou seja, após a publicação do citado Parecer."

A PGFN opôs Embargos de Declaração, que não foram conhecidos, à efl. 271. Nos referidos Embargos, o órgão de defesa da Fazenda Nacional apontou contradição, alegando, ainda, que não ocorrera a mencionada inércia da Fiscalização, à vista de outros lançamentos para a constituição da exigência de CSLL, efetuados após a declaração de constitucionalidade da Lei nº 7.689/1988 pelo STF. Na ocasião, a PGFN trouxe à baila o processo nº 16327.002145/2007-87, aberto para controle de ação fiscal inaugurada em 2007, portanto, anteriormente à publicação do aludido Parecer.

Despacho de Encaminhamento dos autos à PGFN, para ciência do acórdão dos Embargos de Declaração, datado de 24/02/2016, à efl. 288.

Recurso Especial da PGFN interposto no dia 08/04/2016. Nessa oportunidade, expôs-se que o acórdão recorrido diverge do acórdão paradigma nº 1101-001.057, no qual restara demonstrado que a Fiscalização não permaneceu inerte, já que efetuara outro lançamento contra o mesmo contribuinte, em processo administrativo distinto. Com isso, destacou-se que o acórdão paradigma aponta que a Fiscalização cumprira o determinado pelo Parecer PGFN nº 492/2011, ao passo que, no acórdão recorrido, negou-se provimento a recurso de ofício com base no argumento de que, em consonância com o mesmo Parecer, a Fiscalização revelara-se inativa, após a declaração da constitucionalidade da regra de incidência, considerando que o lançamento em foco se deu em 2012.

Ponderou-se, coerentemente com o exposto, que o acórdão recorrido partiu de premissa equivocada, para desconstituição do lançamento, ao pressupor inércia do Fisco não ocorrida, em relação ao contribuinte, pois o Parecer elucidara quais são as hipóteses de alteração das circunstâncias jurídicas capazes de cessar a eficácia vinculante da coisa julgada anteriormente prolatada, por gerarem "direito novo". Sustentou-se, nessa ordem de ideias, que uma das inovações trazidas pelo Parecer foi a tendência da "dessubjetivação" do controle de constitucionalidade exercido na modalidade difusa, tal a aproximação com o exercido na modalidade concentrada. Em outras palavras, a principal inovação do Parecer teria sido a de conferir a algumas decisões proferidas em controle difuso, pelo Plenário do STF, o efeito vinculante e *erga omnes* constitucionalmente atribuídos ao controle concentrado.

Assinalou-se, contudo, que, a partir da decisão do STF, no julgamento da ADI nº 15/DF, exsurgiu a inconteste e vinculante mudança no suporte jurídico existente ao tempo da prolação da decisão tributária passada em julgado, bem como a cessação automática da eficácia desta, nos termos do art. 102, § 2º, da vigente Carta Magna, despontando, desde então, relação jurídica tributária diversa daquela que fora apreciada, o que autorizaria o Fisco a cobrar o tributo antes tido por inconstitucional pela decisão coberta pela coisa julgada, a partir a data do trânsito em julgado do precedente do STF em controle concentrado. Ou seja, o Parecer PGFN nº 492/2011 teria tão somente confirmado que ocorre alteração da situação jurídica apta a cessar automaticamente a eficácia da coisa julgada do contribuinte, caso haja posterior decisão contrária em controle concentrado, e inovado com a tese da "dessubjetivação", isto é, quanto aos efeitos que devem ser atribuídos a algumas decisões de Plenário do STF em controle difuso.

Ante o exposto, requereu-se seja conhecido o presente Recurso e, ao final, provido, reformando-se o acórdão recorrido para manter o lançamento em sua integralidade.

O contribuinte foi cientificado do apelo fazendário no dia 12/05/2017, à efl. 320. Contrarrazões apresentadas no dia 26/05/2017, à efl. 321. Nessa oportunidade, explicou-se que, ao contrário do alegado pela Fazenda Nacional, o lançamento efetuado em face do recorrido, em 2007, para a cobrança de CSLL dos fatos geradores de 2004 e 2005, não supre a omissão do Fisco a que se referem os itens 78 e 79 do Parecer PGFN 492/2011, seja porque esses dispositivos são claros no sentido de que o Parecer não retroage para alcançar fatos geradores anteriores a 2011 (ano do Parecer), caso o Fisco não tenha efetuado o lançamento daquele determinado ano (no caso concreto, fato gerador de 2008), seja porque o lapso temporal a que se referem os itens 78 e 79, por óbvio, abarca apenas os fatos geradores posteriores 2007 (ano do julgamento da ADI 15/DF) e anteriores a 2011 (ano do Parecer), estando fora desse intervalo o lançamento de tributo relativo a fatos geradores de 2004 e 2005.

Salientou-se, de qualquer forma, que, na remota hipótese de se admitir que a mudança de entendimento do STF, em 2007, teria força para legitimar a cobrança da CSLL, não pode haver dúvidas de que apenas os tributos relativos a períodos posteriores a 2007 seriam exigíveis, posto que, até então, o STF entendia que a CSLL era inconstitucional.

A despeito disso, ressaltou-se que a aplicação do Parecer nº 492/2011 é bastante discutível, diante do decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.118.893, no qual assentou-se a prevalência de decisão transitada em julgado que reconheceu a inexistência de relação jurídica, com fundamento na inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/1988, ainda que tenha sobrevivido pronunciamento do STF, em controle concentrado, em sentido diverso.

Aduziu-se, na linha da decisão do STJ, acima referida, que a decisão judicial transitada em julgado que desobrigou o contribuinte ao recolhimento da CSLL, não desconstituída por ação rescisória e sem eficácia restrita a determinado exercício, deve prevalecer até que nova lei seja editada sem os vícios que macularam a instituição original do tributo. Por essa perspectiva, sublinhou-se que as Leis nº 8.034/1990, 8.212/1991, 9.316/1996, 9.430/1996, 10.637/2002 e a Lei Complementar nº 70/1991, e toda a legislação superveniente à Lei nº 7.689/1988, não instituíram uma nova Contribuição Social sobre o Lucro e não têm o condão de justificar a exigência da CSLL.

Pleiteou-se, ante o exposto, o integral desprovemento do Recurso Especial ora combatido, mantendo-se a decisão da DRJ confirmada pelo CARF no sentido de cancelar a cobrança da CSLL.

Subsidiariamente, requereu-se, em nome da economia processual e sob pena de cerceamento do direito à ampla defesa, que sejam apreciados e providos os pedidos subsidiários da recorrida (revisão do valor lançado em decorrência de equívoco no cálculo da CSLL e impossibilidade de cobrança da multa de ofício no caso concreto).

Alternativamente, suplicou-se o retorno dos autos à DRJ para que esta aprecie e julgue referidos argumentos subsidiários.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator

O presente Recurso é tempestivo. Entretanto, sua admissibilidade está subordinada à demonstração de divergência na interpretação da legislação tributária, nos termos do artigo 67 do RICARF - Anexo II, *verbis*:

"Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der **à legislação tributária interpretação divergente** da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF." (grifei)

Conforme o descrito no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial fazendário, a divergência está precisamente localizada na interpretação do Parecer PGFN nº 492/2011. Repare-se, a esse respeito, o seguinte trecho do acórdão recorrido:

Trata-se de auto de infração (a fls. 165 e segs.), cuja ciência da recorrente se deu em 14/12/2012, e, pelo qual, foi lançada CSLL do fato gerador de 31/12/2008, por falta de recolhimento. Logo, perfeita a conclusão do acórdão recorrido quando sustenta que: *"Por conseguinte, dada a força vinculante do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, não é cabível, para o período sob exame (ano-calendário 2008), a cobrança da CSLL antes tida por inconstitucional pela coisa julgada, uma vez que a exigência foi feita somente em 14/12/2012, ou seja, após a publicação do citado Parecer."*

Assim, ressaltando o meu entendimento em sentido contrário, saliento que adoto as conclusões do PGFN/CRJ/Nº 492/2011, por força do disposto no art. 13 combinado com o art. 42 da Lei Complementar nº 73/93, *in verbis*:

"Art. 13 A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional desempenha as atividades de consultoria e assessoramento jurídicos no âmbito do Ministério da Fazenda e seus órgãos autônomos e entes tutelados.

.....
Art. 42. Os pareceres das Consultorias Jurídicas, aprovados pelo Ministro de Estado, pelo Secretário-Geral e pelos titulares das demais Secretarias da Presidência

da República ou pelo Chefe do Estado-Maior das Forças Armadas, **obrigam, também, os respectivos órgãos autônomos e entidades vinculadas.**

Em face do exposto, voto negar provimento ao recurso de ofício." (grifo no original)

Como se pode ver, a Turma recorrida concluiu pela improcedência do recurso voluntário, ao argumento de que, devendo obediência ao Parecer PGFN nº 492/2011, este dispõe de tal forma a desautorizar o lançamento efetuado em 2012 para constituir créditos tributários referentes a fato gerador do ano-calendário 2008.

Perceba-se que o acórdão recorrido seguiu a trilha antes delineada pela DRJ, que considerou a Fiscalização inerte, "porque o auto de infração ora combatido, apesar de referir-se a ano-calendário 2008, somente fora cientificado à contribuinte em dezembro de 2012."

Depreende-se do acórdão recorrido e da decisão da DRJ que a tese esposada por tais instâncias é decorrência da interpretação do Parecer PGFN nº 492/2011, mais especificamente do que consta nos itens 79 e 80, *verbis*:

79. Em outras palavras: este parecer não retroage para alcançar aqueles fatos geradores pretéritos, que mesmo sendo capazes, à luz do entendimento ora defendido, de fazer nascer obrigações tributárias, não foram, até o presente momento, objeto de lançamento. Por óbvio, se nas situações pretéritas o Fisco já tiver adotado o entendimento ora defendido, efetuando a cobrança relativa aos fatos geradores ocorridos desde a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, em relação a essas situações pretéritas o critério jurídico contido no presente Parecer não poderá ser considerado "novo", o que afasta a aplicação do princípio da não surpresa e do art. 146 do CTN; esses lançamentos, portanto, deverão ser mantidos.

80. Afora essas situações específicas, que se caracterizam, primordialmente, por serem pretéritas a este Parecer, em todas as demais deve incidir a regra referida mais acima, segundo o qual o termo a quo para o exercício do direito conferido ao Fisco de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributo antes tido como inexigível pela coisa julgada que lhe favorecia é a data do trânsito em julgado do acórdão proferido pelo STF."

Em suma, as instâncias ordinárias entenderam que, de acordo com o Parecer PGFN nº 492/2011, não se pode efetuar lançamento tributário relativo a fatos geradores anteriores à publicação do citado ato do órgão de defesa da Fazenda Nacional, se o contribuinte esteve amparado por decisão judicial transitada em julgado que:

a) não foi rescindida por ação rescisória; e

b) tenha declarado a inexistência de relação jurídico-tributária, ainda que sobrevenha precedente objetivo em sentido contrário, emanado da jurisprudência do STF, exceto se o Fisco, considerando a cessação da eficácia da decisão transitada em julgado por força do precedente objetivo em sentido contrário, resultante de decisão do STF, efetuou lançamento tributário antes da publicação do Parecer PGFN nº 492/2011.

Ocorre que, em Embargos de Declaração, a PGFN alegou que, "em relação ao contribuinte em epígrafe, houve outros lançamentos para a exigência de CSLL após a declaração de constitucionalidade da Lei nº 7.689/88 pelo STF." E complementou:

"A título de exemplo, pode-se citar o processo nº 16327.002145/2007-87, em que o mesmo contribuinte sofre ação fiscal em 2007, portanto, anteriormente à publicação do aludido Parecer, para exigência de CSLL em relação aos anos calendários de 2004 e 2005, quando já havia decisão do STF no sentido da constitucionalidade da Lei nº 7.689/88."

Todavia, os Embargos de Declaração não foram conhecidos, a despeito da alegação de que o Fisco já havia efetuado lançamento tributário anteriormente à publicação do aludido Parecer.

Por sua vez, o acórdão paradigma embasou-se nos seguintes fatos para descaracterizar a tese da inércia da Fiscalização, que fora aventada na defesa do contribuinte:

a) a Fiscalização, em 2012, efetuou lançamento de CSLL dos anos-calendário de 2007 e 2008, com suporte em legislação superveniente, já que o contribuinte não recolhia a contribuição, julgando-se protegido por decisão judicial transitada em julgado em 1992, fundamentada na inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/1988;

b) o contribuinte fora autuado anteriormente em 2009, quando se efetuou o lançamento para constituir créditos de CSLL relativos aos anos-calendário de 2004 a 2006, em face da omissão do recolhimento do mesmo tributo, pretensamente escorada na decisão transitada em julgado suprarreferida.

Inevitável que daí se veja divergência. Entretanto - note-se - a divergência diz respeito a distintas interpretações do Parecer PGFN nº 492/2011. Repare-se que o Recurso Especial bem precisou a sede da divergência:

"Ambos os casos discutem a aplicação do Parecer PGFN/CRJ n.º 492/2011 (marco inicial para cobrança de CSLL quando houver inércia do Fisco após a declaração de constitucionalidade do tributo) em sede de recurso de ofício.

Por um lado, **no acórdão recorrido negou-se provimento ao recurso de ofício por aplicação do Parecer PGFN/CRJ n.º 492/2011, eis que Turma entendeu que o Fisco quedou-se inerte**, não tendo promovido atos de cobrança após a declaração de constitucionalidade da regra de incidência que fez cessar a eficácia da coisa julgada então favorável ao contribuinte.

De outro lado, **no acórdão paradigma deu-se provimento ao recurso de ofício, por aplicação do Parecer PGFN/CRJ n.º 492/2011**, porque, embora o lançamento tenha se dado posteriormente à edição mencionado do Parecer, **constatou-se que [sic] a existência de outros lançamentos para exigência de CSLL após o advento declaração de constitucionalidade da regra de incidência.**

Logo, evidente que diante de situações análogas, os acórdãos confrontados adotaram conclusões diversas." (grifei)

Assim postos os fatos, é preciso indagar se a divergência de interpretação em relação ao texto do Parecer PGFN nº 492/2011 cumpre a exigência do artigo 67 do Anexo II - RICARF. Respondo que não, por duas razões:

a) o Parecer PGFN nº 492/2011 não trata de matéria própria ao Direito Tributário, mas de matéria de Direito Processual Civil entrecortada pelo Direito Constitucional;

b) o Parecer PGFN nº 492/2011 não pode ser entendido como norma complementar, nos termos do artigo 100 do CTN. Em primeiro lugar, porque não veicula matéria tributária, como ressaltado acima; em segundo lugar, porque não vincula o contribuinte. No limite, apenas vincula a autoridade administrativa que não tenha autonomia decisória.

Cabe enfatizar que os conselheiros do CARF gozam de autonomia e independência, em seus momentos decisórios, no sentido de que não estão subordinados à interpretação de outras autoridades, a não ser nos casos previstos em lei. A suposta obediência à interpretação do órgão de defesa da Fazenda, ainda que o ato seja aprovado por Ministro da pasta, violaria a necessária imparcialidade que deve presidir os julgados.

Vale lembrar que a autonomia decisória dos conselheiros do CARF é uma prerrogativa da função, assegurada pelo artigo 48, parágrafo único, inciso I, da Lei nº 11.941/2009, inserido pela Lei nº 12.833/2013, *verbis*:

"Art. 48.....

Parágrafo único. São prerrogativas do Conselheiro integrante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF: (Incluído pela Lei nº 12.833, de 2013)

I - somente ser responsabilizado civilmente, em processo judicial ou administrativo, em razão de decisões proferidas em julgamento de processo no âmbito do CARF, quando proceder comprovadamente com dolo ou fraude no exercício de suas funções."

Ora, se houvesse subordinação à interpretação de outra autoridade, independentemente de previsão em lei, o conselheiro do CARF estaria, em qualquer caso, sujeito à responsabilização administrativa, em razão de decisão proferida em linha diametralmente contrária à opinião da autoridade ministerial, em julgamento de processos no âmbito do CARF.

Em suma, o Parecer PGFN nº 492/2011 não é norma da legislação tributária. E sequer é norma para o contribuinte, como também não o é para os conselheiros do CARF.

Em face do exposto, não conheço do Recurso Especial fazendário.

Se vencido, prossigo no mérito.

De acordo com a Fiscalização, o contribuinte infringira os seguintes atos normativos: Lei nº 7.689/1988, 8.981/1995, 9.249/1995, 9.316/1996 e 11.727/2008.

Na data da ciência do auto de infração, 14/12/2012, já estava em vigor a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, a última medida provisória da lista das reedições iniciadas com a Medida Provisória nº 1.858/99.

Com efeito, a sentença proferida nos autos da Ação Declaratória nº 90.0003676-3 transitou em julgado em 29/10/992. Embora as Leis nº 8.034/1990, 8.212/1991 e 8.383/1991 e a Lei Complementar nº 70/1991 já estivessem em vigor nessa data, outras leis, no

entanto, que modificaram a Lei nº 7.689/1988, foram aprovadas no curso do devido processo legislativo após o trânsito em julgado da sentença da antedita Ação Declaratória nº 90.0003676-3, a exemplo das Leis nº 8.541/1992 (publicada em 24/12/1992), 8.981/1995 e 9.430/1996, afora a Emenda Constitucional de Revisão nº 1/1994, a Emenda Constitucional nº 10/1996 e a decisão do Supremo Tribunal Federal prolatada no julgamento da ADI nº 15/DF.

Como se pode ver, a Recorrente articula sua defesa com o apoio em argumentos coletados no julgamento do REsp nº 1.118.893. Não obstante as reverências devidas ao STJ, a decisão proclamada no julgamento do precitado Recurso Especial não surte efeitos sobre o caso aqui apreciado. No intuito de expor as razões que sustentam tal entendimento, traz-se à colação o que já foi assinalado com maestria pelo Ilustre Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, no acórdão 9101-002.530, ao julgar questão semelhante (os efeitos do REsp nº 1.118.893 sobre a decisão proferida no julgamento da apelação contra a sentença exarada nos autos do mandado de segurança nº 90.01.05279-7-MG):

“A questão que se coloca é a determinação dos efeitos do REsp. 1.118.893/MG sobre esta decisão acima transcrita. Este ponto é central, pois o argumento de que se aplicaria o REsp. 1.118.893/MG por força do art. 62, § 2º, do RICARF- Anexo II, nos levaria a aceitar uma eternização da coisa julgada, seja ela qual for. Contudo, há que se considerar outros aspectos da questão, como segue.

Veja-se que a legislação analisada pelo STJ no REsp 1.118.893/MG (que remete a outras decisões na argumentação do relator) e que teria alterado a incidência da CSLL a partir da Lei 7.689/1988 corresponde à LC nº 70/1991 e Leis nºs 7.856/1989, 8.034/1990, 8.212/1991, 8.383/1991 e 8.541/1992 (citadas no julgado, ainda que nem todas tenham sido objeto de análise específica). Ora, considerando o teor da decisão transitada em julgado e o teor da decisão do STJ, resta claro que nenhuma das outras alterações posteriores que impactaram a CSLL, foram consideradas na decisão do STJ. Ou seja, a decisão só vale para os casos em que as leis mencionadas na decisão foram aplicadas ou utilizadas e, portanto, a superveniência legislativa que atinge a formatação da CSLL tem o condão de afastar a incidência do REsp. 1.118.893/MG, sem implicar em (sic) desobediência ao art. 62, § 2º, do RICARF - Anexo II, ainda que se tenha que enfrentar a discussão de qual o grau modificativo dessas leis supervenientes àquelas mencionadas no REsp. 1.118.893/MG, no que diz respeito à afetação do fato gerador da CSLL.

Ou seja, a questão se resolve de maneira simples: o art. 62, § 2º, do RICARF – Anexo II só se aplica a lançamentos feitos relativamente a períodos até 1992, data da última lei mencionada naquele julgamento. Para os lançamentos feitos em relação a períodos posteriores, sob a égide de novas leis, não se aplica necessariamente o REsp. 1.118.893/MG.”

A exemplo do que se ressaltou no acórdão nº 9101-002.530, cabe aduzir ao fato de que a Lei nº 7.689/1988, tanto em 1994 quanto em 1996 — anos anteriores ao ano-calendário 2008 — foi constitucionalmente reafirmada pelas Emendas Constitucionais nº 1/1994 e 10/1996, ao recorreram à expressão “*mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988*”.

Ademais, como se adiantou em linhas precedentes, após o trânsito em julgado da decisão prolatada nos autos da Ação Declaratória nº 90.0003676-3, diversas normas foram editadas antes de 2008 (ano-calendário do lançamento de ofício) para tratar da CSLL: Lei nº 8.541/1992 (artigos 22, 38, 39, 40, 42 e 43), 9.249/1995 (artigos 19 e 20), 9.430/96 (artigos 28 a 30, sendo que o artigo 28 remete aos artigos 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71 da mesma

Lei), 10.637/2002 (artigos 35 a 37 e 45), 11.727/2008 (artigo 17), afora as Emendas Constitucionais nº 1/1994 e 10/1996. Desse rol, apenas a Lei nº 8.541/1992 foi abarcada pelo REsp nº 1.118.893. Vale dizer: não se pode pretender que os efeitos do REsp nº 1.118.893 sejam estendidos ao caso ora em julgamento, pois o STJ não examinou as alterações legislativas aqui relacionadas, que dizem respeito ao fato gerador da CSLL.

Adicionalmente, insta salientar que o auto de infração, como já destacado, traça o enquadramento legal com base nos diplomas legais abaixo:

- Lei nº 7.689/1988;
- Lei nº 8.981/1995;
- Lei nº 9.249/1995;
- Lei nº 9.316/1996; e
- Lei nº 11.727/2008.

Isto posto, é inevitável a percepção que os diplomas legais acima, não obstante o alicerce que emprestam ao lançamento de ofício, não são lembrados no REsp nº 1.118.893. Assim, pela perspectiva ora apontada, desacolhe-se a extensão dos efeitos do REsp nº 1.118.893 ao caso ora apreciado, sem descumprir o artigo 62, § 2º, do RICARF – Anexo II.

No passo subsequente, é preciso trazer à baila o fato de que, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 146.733, em 29/06/1992, o Pleno do Supremo Tribunal Federal reconheceu, em sede controle difuso, a constitucionalidade da Lei nº 7.689/1988 (com exceção do artigo 8º). Tal entendimento foi confirmado no julgamento do RE nº 138.284, também pelo Pleno do STF, em 01/07/1992, e no julgamento da ADI nº 15/DF, em 14/06/2007. Recorde-se que o acórdão do RE nº 138.284 transitou em julgado em 29/09/1992, sendo que, em 12/04/1995, foi publicada a Resolução do Senado Federal nº 11, de 04/04/1995, que suspendeu a execução do já referido artigo 8º da Lei nº 7.689/1988.

Em face do exposto, impõe-se suscitar a tendência de *dessubjetivação* do controle de constitucionalidade na modalidade difusa, a constituir uma mudança de paradigma, segundo revelam os seguintes exemplos, nas lembranças do Parecer PGFN nº 492/2011:

“i) entendimento, manifestado pelo STF, no julgamento da ADIN nº 4071, no sentido de que a existência de prévia decisão do seu Plenário considerando constitucional determinada norma jurídica, ainda que em sede de Recurso Extraordinário (em controle difuso, portanto), torna manifestamente improcedente ADIN posteriormente ajuizada contra essa mesma norma. Tal entendimento evidencia que a natureza e a extensão dos efeitos oriundos das decisões dadas, pelo STF, em controle concentrado e em controle difuso de constitucionalidade não diferem substancialmente; do contrário, caso as decisões proferidas pelo STF em sede de controle difuso de constitucionalidade apenas vinculassem as partes da demanda concreta, a ADIN antes referida deveria ter sido conhecida e julgada improcedente, justamente a fim de conferir eficácia vinculante erga omnes ao juízo de constitucionalidade da lei analisada;

(ii) aplicação do art. 27 da Lei nº 9.868/99 (que, tradicionalmente, servia como instrumento de manejo restrito ao âmbito do controle concentrado de constitucionalidade) às decisões proferidas pelo STF em sede de controle difuso, de

forma a lhes modular os efeitos temporais por razões atinentes à “segurança jurídica ou de excepcional interesse social”, o que apenas parece fazer algum sentido caso se admita que a força dessas decisões extrapola o âmbito das demandas concretas por elas especificamente disciplinadas, estendendo-se, também, a todas as outras demandas em que se discuta a mesma questão nela debatidas;

(iii) criação do instituto da repercussão geral e a sua previsão como requisito de admissibilidade dos recursos extraordinários (ex vi do art. 102, §3º, da CF/88, incluído pela Emenda Constitucional n. 45, de 30 de dezembro de 2004), de modo a permitir que apenas aqueles recursos que tratem de questões constitucionais relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa, cheguem à apreciação da Suprema Corte;

(iv) já há manifestação monocrática, oriunda do STF, da lavra do Ministro GILMAR FERREIRA MENDES e acompanhada pelo Min. EROS GRAU, considerando cabível – e procedente - Reclamação Constitucional ajuizada em face da desobediência, por juiz singular, de decisão proferida pela Suprema Corte nos autos do HC n. 82959/SP12 (em controle difuso, portanto), sob o fundamento de que as decisões proferidas pelo STF em sede de controle difuso de constitucionalidade ostentam eficácia vinculante erga omnes, independentemente da posterior edição de Resolução pelo Senado Federal, elaborada na forma do art. 52, X da CF/88, a qual teria apenas, hodiernamente, o condão de imprimir publicidade a tais decisões. Trata-se de decisão monocrática proferida nos autos da Reclamação Constitucional nº 4.335/AC, cujo julgamento se encontra, atualmente, sobrestado em razão do pedido de vista feito pelo Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, em 19/04/2007;

(v) em outro relevante julgamento, proferido nos autos das ADIN nº 3345 e 3365, restou definido que os “motivos determinantes” subjacentes às decisões proferidas pela Suprema Corte em sede de controle difuso de constitucionalidade ostentam “efeitos vinculantes transcendentais”, de modo que sua eficácia vinculante extrapola a esfera restrita e específica das demandas individuais nas quais tais decisões são proferidas, vinculando o destino das demais que enfrentem questão jurídica semelhante.”

Perante tal panorama, mostra-se irretorquível, mormente à luz da luminosa explanação do Parecer PGFN nº 492/2011, que as decisões em controle de constitucionalidade, quando proferidas pelo órgão Plenário do STF, independentemente de posterior expedição de Resolução do Senado, assumem um caráter objetivo, porquanto desprendidas do caso concreto, uma vez que a questão submetida à jurisdição da Corte Suprema é analisada em tese, ainda que incidentalmente. Por esse ângulo, o recurso extraordinário deixa de ser uma simples via de resolução de conflitos de interesses entre as partes, de caráter subjetivo, para tornar-se um modo de defesa da ordem constitucional objetiva. Em suma, em tais circunstâncias, o julgamento do recurso extraordinário deve ser visto como uma atividade jurisdicional que transcende os interesses subjetivos.

Como clarifica o Parecer PGFN nº 492/2011, a imutabilidade e a eficácia vinculante da decisão transitada em julgado apenas recairão sobre os desdobramentos futuros da declaração de existência (ou inexistência) da relação jurídica de direito material de trato sucessivo, enquanto permanecerem inalterados os suportes fáticos e jurídicos existentes ao tempo de sua prolação. Uma vez alteradas as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes no momento da prolação da sentença, esta naturalmente deixará de produzir efeitos desde então. Registre-se que a alteração legislativa não é a única possibilidade de mudança no suporte jurídico existente ao tempo da prolação da decisão judicial transitada em julgado. A

consolidação da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em sentido diverso da decisão judicial transitada em julgado pode representar significativa mudança no suporte jurídico sob o qual o juízo de certeza nela contido se formou, e assim fazer cessar a eficácia vinculante dela emanada.

É cediço que o advento de precedente objetivo e definitivo do STF, em controle concentrado, possui força para alterar o sistema jurídico vigente. De fato, quando o STF, no exercício sua missão institucional, reconhece a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de um determinado dispositivo legal, o que daí resulta é a resolução definitiva acerca da aptidão, ou não, da incidência desse dispositivo. Claro que isso deverá refletir-se, por consequência, nas relações jurídicas que tenham suporte no dispositivo cuja constitucionalidade fora objeto do controle concentrado. Isso porque, dada a função institucional do STF, o advento de um precedente em controle concentrado possui o condão de conferir ao dispositivo legal apreciado o atributo de uma norma definitivamente interpretada pelo órgão judicial que tem a última palavra sobre o tema. Daí que, considerando tal atributo, todas as dúvidas tornam-se solucionadas em face de um juízo de certeza sobre o assunto. Por tal viés, compreende-se que as decisões definitivas incorporam-se ao sistema jurídico vigente, acrescentando-lhe um elemento até então inexistente, que consiste no juízo de certeza acerca da constitucionalidade, ou não, de uma determinada lei, ou acerca da interpretação correta de uma determinada norma constitucional. Em outras palavras, esse juízo de certeza se prende ao próprio dispositivo legal interpretado, cuja aplicação deverá estar nele pautado.

Contudo, nos dias atuais, tanto impactam o sistema jurídico vigente as decisões do STF em controle concentrado como em controle difuso, independentemente de posterior edição de Resolução do Senado prevista no artigo 52, inciso X, da Constituição da República de 1988. Mesmo antes do advento do artigo 543-B do CPC/1973, as decisões do STF em controle difuso já exibiam a tendência “dessubjetivação”, já ostentado um caráter objetivo e geral. Portanto, o atributo da definitividade já impregnava tais decisões, independentemente de terem sido seguidas ou não de Resolução do Senado. Com essa visão, o Parecer PGFN nº 492/2011 manifesta que, por serem objetivos e definitivos, os precedentes do STF em controle difuso de constitucionalidade possuem força para alterar ou impactar o sistema jurídico, nos seguintes termos: (i) os posteriores a 3 de maio de 2007 (lembrando que 3 de maio de 2007 corresponde à data de alteração regimental do STF, decorrente da aprovação da Lei nº 11.488/2006), seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, contanto que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC; (ii) os anteriores a 3 de maio de 2007, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário e confirmados em julgamentos posteriores do STF.

Diante disso, constata-se que, com o trânsito em julgado do acórdão proferido no julgamento do RE nº 138.284, em 29/09/1992, estabeleceu-se um precedente que se constituiu num parâmetro objetivo de constitucionalidade, confirmando o pronunciamento anteriormente exarado, quando do julgamento do RE nº 146.733, embora o trânsito em julgado deste último tenha ocorrido em 13/04/1993.

Convém ter em mente que a autuação fiscal alcançou fato gerador de CSLL de 2008. Por conseguinte, antes desse interregno já havia sido emitido pelo STF um precedente objetivo e definitivo apto a afetar a coisa julgada que se consolidara em 29/10/1992. Como visto, não pode prevalecer o argumento de ocorrência de relativização da coisa julgada, já que não se retrocedeu para alcançar fatos passados antes da circunstância jurídica nova, isto é, antes

do precedente objetivo e definitivo decorrente do julgamento do RE nº 138.284. Nessa linha, a decisão do STF, no julgamento da ADI nº 15/DF, apenas reafirmou o entendimento da Corte manifestado em sede de controle difuso de constitucionalidade, como se pode constatar nos acórdãos referidos em sua ementa.

Conclui-se, pois, que a sentença transitada em julgado, proferida nos autos Ação Declaratória nº 90.0003676-3, não possui eficácia sobre o fato gerador de CSLL relatados na autuação fiscal, motivo por que deve ser mantido o lançamento de ofício.

Presentes os argumentos acima colacionados, opino no sentido de não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Se vencido, voto no sentido de prover o apelo fazendário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa.

Voto Vencedor

Conselheiro Luís Flávio Neto, redator designado.

Cumpra esclarecer que o presente voto vencedor diz respeito exclusivamente ao conhecimento do recurso especial interposto pela PFN. Quanto ao mérito, restou vencedor o voto proferido pelo i. Conselheiro Relator.

No caso, compreendeu o i. Conselheiro Relator que o recurso especial interposto pela PFN não poderia ser conhecido, pois a divergência de interpretação suscitada diria respeito ao Parecer PGFN nº 492/2011, que não seria parte da "legislação tributária" referida pelo art. 67 do RICARF.

Dispõe o art. 67 do RICARF, anexo II:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

É fundamental observar os dispositivos do Código Tributário Nacional, localizados em seu Livro Segundo (Normas Gerais de Direito Tributário), Título I (Legislação Tributária), Capítulo I (Disposições Gerais), especialmente nos artigos 96 e 100:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.
Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

O i. Conselheiro Relator compreendeu que o Parecer PGFN nº 492/2011 não seria uma "norma complementar", nos termos do artigo 100 do CTN, pois não veicularia matéria tributária (mas sim processual), bem como não vincularia o contribuinte (mas apenas a autoridade administrativa que não tenha autonomia decisória).

Permissa vênua, não verifico fundamento para a distinção realizada pelo i. Conselheiro Relator. Não parece haver dúvida que o Parecer PGFN nº 492/2011 é espécie de "atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas" (CTN, art. 100, inciso I) que enfrenta questões processuais justamente para orientar a administração fiscal quanto ao lançamento ou não de tributos, versando, portanto, "sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes" (CTN, art. 100, caput).

Ademais, ao exigir-se que um instrumento, para ser classificado como "legislação tributária", tenha eficácia para vincular diretamente tanto o contribuinte como a fiscalização, equipara-se este conceito ao de "lei" em sentido estrito.

A expressão "legislação tributária" é gênero que contempla uma série de espécies normativas, entre elas "leis" e as "normas complementares". O art. 97 do CTN trata da lei tributária em sentido estrito, enquanto o art. 100 tutela o conceito de "normas complementares". O art. 100 do CTN tem como escopo hipóteses que, em comum, o legislador elegeu como critério de discrimen atos não necessariamente direcionados especificamente ao contribuinte, mas com potencialidade de lhe criar expectativa de cumprimento da norma tributária de determinada maneira.

Os atos administrativos vocacionados a informar a coletividade quanto à interpretação adotada pelo fisco criam para cada particular expectativas de cumprimento protegidas pelo Direito, com a salvaguarda contra comportamentos contraditórios emanadas por autoridades fiscais. Tomando como exemplo as circulares, portarias, instruções e ordens de serviço, Rubens Gomes de Sousa, um dos mais notórios idealizadores do CTN, lecionava tratar-se de fontes secundárias do Direito tributário que, "definindo o ponto de vista da administração pública, ajudam a entender o sentido e o alcance da lei, devendo ser levados em consideração pelo juiz para esse efeito, e podendo ser invocados em sua defesa pelos particulares, quando tenham agido de acordo com eles, ou quando os funcionários pretendam agir diversamente e em prejuízo do particular".

Comungo do entendimento do i. Conselheiro Relator quando aduz que "os conselheiros do CARF gozam de autonomia e independência, em seus momentos decisórios, no sentido de que não estão subordinados à interpretação de outras autoridades, a não ser nos casos previstos em lei". No entanto, compreendo que o alinhamento ou não ao entendimento esposado no Parecer PGFN nº 492/2011 é matéria a ser analisada no mérito do recurso, mas

Processo nº 16327.721158/2012-16
Acórdão n.º **9101-003.505**

CSRF-T1
Fl. 358

não critério para qualificar (ou desqualificar) este instrumento como "norma complementar" nos termos do art. 100 do CTN c/c o art. 67 do RICARF anexo II.

Nesse seguir, compreendo não merecer reparos o despacho de admissibilidade do recurso especial, acolhendo as suas razões de decidir como parte integrante deste voto, para CONHECER o recurso especial.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto