



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

**Processo n°** 16327.721346/2013-25  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-002.429 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de maio de 2017  
**Matéria** CSLL - Coisa Julgada  
**Recorrente** CIFRA S/A CRÉDITO, FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO:** Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2009

CSLL. LIMITES DA COISA JULGADA.

Contribuintes que tenham a seu favor decisão judicial transitada em julgado, declarando a inconstitucionalidade da lei que instituiu o tributo, não podem ser cobrados em razão de legislação superveniente que não modificou o tributo em sua essência, nem tampouco em razão de posterior declaração de constitucionalidade do tributo pelo Supremo Tribunal Federal, consoante o entendimento consagrado no REsp no 1.118.893-MG, sujeito ao regime do art. 543-C do CPC, de observância obrigatória pelo julgador administrativo, à luz no disposto no art. 62-A do Regimento Interno do CARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Milene de Araújo Macedo, Roberto Silva Junior e Waldir Veiga Rocha, que votaram por negar provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

(Assinado Digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente

(Assinado Digitalmente)

Milene de Araújo Macedo - Relatora

(Assinado Digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Roberto Silva Junior e Waldir Veiga Rocha.

## Relatório

Trata-se o presente de julgamento de recurso voluntário interposto por Cifra SA Credito Financiamento e Investimento – CNPJ: 08.030.215/0001-67, contra acórdão que julgou procedente o auto de infração de CSLL, relativo ao ano-calendário de 2009, em que foi apurada falta de recolhimento da referida contribuição no valor de R\$ 5.974.717,90, acrescidos de multa de ofício de 75%, multas isoladas no total de R\$ 2.987.358,94 e juros de mora.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado pelo órgão julgador *a quo*, complementando-o ao final:

"Versa o processo sobre a controvérsia instaurada em razão da lavratura pelo Fisco do auto de infração de CSLL (fls. 135/142), no valor de R\$ 5.974.717,90, acrescida da multa de ofício de 75% e dos juros de mora, além da multa isolada em face do não recolhimento das estimativas.

As razões da autuação encontram-se no Termo de Verificação Fiscal (fls. 120/134), cujo teor, em síntese, a seguir reproduzo:

a) Foi constatado o transporte incorreto do Lucro Líquido antes da CSLL levando a erro as informações apresentadas nas Fichas 16 e 17 da DIPJ; na DCTF e nos montantes recolhidos através de DARF;

b) A inconsistência encontra-se no valor do Lucro Líquido antes da CSLL de R\$ 54.864.213,77, informado na Linha 75 da Ficha 06B da DIPJ, o qual não foi devidamente transportado para a Linha 01 da Ficha 17 da DIPJ;

c) A empresa esclarece que não era contribuinte de CSLL por força de decisão judicial transitada em julgado, juntando comprovação das principais cópias processuais;

d) Entretanto, verificou o fisco que o contribuinte é pessoa jurídica sujeita ao recolhimento da CSLL;

e) A empresa ajuizou em 02 de maio de 1990 Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária no que concerne ao recolhimento da CSLL perante à 8ª Vara Federal do Distrito Federal (Ação Ordinária nº 90.0003676-3);

f) O pedido foi formulado objetivando ver declarada a não obrigatoriedade de recolher a CSLL, com base na inconstitucionalidade da lei a partir de 1988 (Lei nº 7689/1988);

g) Foi proferida decisão definitiva favorável ao contribuinte por acórdão da 4ª Turma do TRF - 1ª Região, transitada em julgado em 29/10/1992, reconhecendo a inconstitucionalidade da CSLL instituída pela Lei nº 7689/1988;

h) Posteriormente, acórdão do STF considerou constitucional os preceitos da lei citada, com exceção do art. 8º;

i) O Senado Federal suspendeu, por meio da Resolução nº 11/1995 a execução do disposto no artigo 8º da Lei nº 7689/1988, em razão de pacífica jurisprudência do STF

quanto à inconstitucionalidade daquele dispositivo, o qual travava o início da vigência da contribuição;

j) Desta feita, a inconstitucionalidade da CSLL alcançou somente o período-base encerrado em 1988, prevalecendo legal para os demais exercícios;

k) A partir do ano-calendário de 2003, a alíquota da CSLL passou a ser de 9% sobre o lucro ajustado, para todas as pessoas jurídicas, de acordo com o art. 37 da Lei nº 10.637/2002;

l) Em maio de 2008, através da Lei nº 11727/2008, a alíquota da CSLL aumentou para 15% no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII; IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105/2001, dentre as quais encontra-se o contribuinte;

m) O contribuinte, portanto, não declarou e não recolheu a CSLL do ano-calendário de 2009, alegando direito amparado por decisão em ação judicial transitada em julgado em 29/10/1992;

n) Cita-se para o caso o Parecer da PGFN/CRJN nº 1277/1994:

*(...) em tema de ação declaratória, a 1ª Turma do Augusto pretório, no Julgamento do RE nº 99.4352, Relator Ministro Rafael Mayer, decidiu que a "declaração de intributabilidade, no pertinente, 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" (in RTJ 106/1189)*

*(...) a res judicata proveniente de decisão transitada em julgado em uma ação declaratória, em que se cuidou de questões situadas no plano de direito material, não impede que lei nova passe a reger diferentemente os fatos ocorridos a partir de sua vigência, tratando-se de relação jurídica continuativa, como preceitua o inciso I, do art. 471 do C.P.C.*

*(...) tendo havido alterações das normas que disciplinam a relação tributária continuativa entre as partes, não seria cabível, no caso, a alegação da exceção da coisa julgada em relação a fatos geradores sucedidos após as alterações legislativas; sendo do interesse público o lançamento e a cobrança administrativa ou judicial dos créditos decorrentes."*

o) Ressalta o fisco que posteriormente foram sancionadas a Lei nº 8.212/1991 e a Lei Complementar nº 70/1991, as quais mantiveram as normas da Lei nº 7689/1988, com as alterações posteriormente introduzidas pelas Leis nºs. 9.316/1996; 9.430/1996 e 10.637/2002;

p) A modificação legislativa mais especificamente a perpetrada pela Lei nº 8.212/1991 foi objeto de apreciação do Parecer PFN/MG nº 3/1995. Afirma o referido diploma que:

*(...) concreta e juridicamente, essa situação veio a ocorrer com o advento da Lei nº .8.212/91 a qual ao regular a Seguridade Social, não apenas reproduziu a obrigatoriedade, constitucional das empresas contribuírem sobre o lucro, como reafirmou sua base de cálculo e confirmou a alíquota; e desse modo, para à grande maioria das empresas, já obrigadas pela 7.689/88 e sua alteração, nada trouxe de novo, mas para aquelas que a ela não estavam obrigadas, essas restaram, finalmente,*

*'desprivilegiadas' e passaram a ter preceito obrigacional a cumprir, não alcançado pela declaração judicial anterior (Lei 8.212/91, arts. 10; 11, parágrafo único, letra c; 15, inciso I e parágrafo único; artigo 22, caput; artigo 23, inciso II e seu § 1º alterações do inciso.III, do art. -72 do ADCT, introduzido pela Emenda Constitucional de revisão nº 1, de 1 de março de 1994.*

- q) Desde a decisão do STF, a jurisprudência pátria passou a reconhecer pacificamente a constitucionalidade da Lei nº 7689/1988, com a exceção do seu art. 8º, cuja execução foi suspensa pelo Senado Federal;
- r) Não cabe no caso alegação de coisa julgada, tendo em conta as alterações legislativas nas normas da CSLL;
- s) Em vista da falta de recolhimento da CSLL para o ano de 2009 foi feita a recomposição da base de cálculo e exigida de ofício a respectiva contribuição;
- t) Também foi exigida a multa isolada pelo não recolhimento das estimativas de CSLL;
- u) A partir dos demonstrativos mensais de base de cálculo da CSLL apresentados pelo contribuinte foram apurados os seguintes valores:

	<b>2009 (R\$)</b>
<b>1 - Lucro Líquido antes da CSLL</b>	<b>54.864.213,77</b>
<b>2 - Adições</b>	
Multas Indedutíveis	34.500,00
Atualização de Depósitos em Juízo (cosif: 8.1.9.99.99.9913)	684.585,68
Brindes e Presentes (cosif: 8.1.7.42.00.0003)	239.840,33
Incentivos Fiscais Não Dedutíveis (cosif: 8.1.7.42.00.0011)	140.000,00
Despesas Não Dedutíveis Diversas (cosif: 8.1.8.30.99)	138.595,17
Provisão p/ Operações de Crédito (cosif: 8.1.8.30.30.40 e 60)	4.021.949,78
Créditos e Liquidação - Limite de Prazo (Lei 9430/96)	1.353.320,48
<b>Soma das Adições</b>	<b>6.612.791,44</b>
<b>3 - Exclusões</b>	
Reversão de Créditos e Liquidação (cosif: 7.1.9.90.30 -40)	21.168.141,11
Provisão p/ Desvalorização de Outros Valores e Bens (cosif: 7.3.0.90.99)	269.268,12
Reversão de Provisões Operacionais - Outras (cosif: 7.1.9.90.30-60)	208.143,33
<b>Soma das Exclusões</b>	<b>21.645.552,56</b>
<b>4 - Base de Cálculo antes da Compensação</b>	<b>39.831.452,65</b>
<b>5- Base de Cálculo Negativa Anterior (30%)</b>	0,00
<b>6 - Base de Cálculo da CSLL</b>	<b>39.831.452,65</b>

<b>CSLL Devida 2009 .</b>				
<b>Cormp</b>	<b>Forma de Apuração</b>	<b>CSLL Apurada (R*)</b>	<b>Estimativa Mensal (R\$)</b>	<b>Obs.</b>
<b>jan</b>	<b>balancete suspensão/redução</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
<b>fev</b>	<b>balancete suspensão/redução</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
<b>mar</b>	<b>balancete suspensão/redução</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
<b>abr</b>	<b>balancete suspensão/redução</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
<b>mai</b>	<b>balancete suspensão/redução</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
<b>_jun</b>	<b>balancete suspensão/redução</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	

jul	receita bruta	176.906,54	176.906,54.	
ago	receita bruta	208.301,52	208.301,52	
set	receita bruta	80.666,45	80.666,45	
out	receita bruta	247.091,47	247.091,47	
nov	receita bruta	267.050,99	267.050,99	
dez	balancete suspensão/redução	5974717,90	4.994-700,94	

Comp. <sup>x</sup>	Estimativa Mensal de CSLL Devida	Multa Isolada 50%
Jul	176.906,54	88.453,27:
Ago	208.301,52	104.150,76
Set	80.666,45	40.333,22
Out	247.091,47	123.545,73
Nov	267.050,99	133.525,49
Dez	4.994.700,94	2.497.350,47
Total	5.974.717,90	2.987.358,94

v) O montante apontado acima, o qual deixou de ser devidamente recolhido como estimativa mensal, está sujeito à multa isolada de 50%;

w) Diante do exposto, os valores sofrem a incidência de CSLL na forma a seguir:

<i>CRÉDITO TRIBUTÁRIO</i>	<i>CSLL (R\$)</i>
<i>PRINCIPAL</i>	<i>5.974.717,00</i>
<i>JUROS</i>	<i>2.153.885,80</i>
<i>MULTA</i>	<i>4.481.038,43</i>
<i>MULTA ISOLADA</i>	<i>2.987.358,94</i>
<i>TOTAL</i>	<i>15.597.001,07</i>

Devidamente cientificada em 05/12/2013 (fls. 136), a interessada, em 03/01/2014, apresentou impugnação (fls. 153/168), cujo teor, em síntese, a seguir passo a descrever:

#### **Da existência de decisão judicial transitada em julgado**

a) A impugnante não é contribuinte de CSLL por força de decisão judicial transitada em julgado, perante o TRF - 1ª Região, garantindo o seu direito ao não recolhimento da CSLL;

b) Nos termos do artigo 468 do CPC, a coisa julgada tem força de lei entre as partes, nos limites da lide e da questão decidida;

c) Os limites da coisa julgada estão no artigo 469 do CPC;

d) Operada a coisa julgada, as questões solucionadas servirão de base para se determinar a extensão da indiscutibilidade de que trata o art. 467 do CPC;

e) Ou seja, a coisa julgada material tem como consequência a impossibilidade de se discutir, em outro processo, o que foi decidido no processo transitado em julgado;

f) Assim, a solução dada às questões da lide não poderá ser alterada em processos ulteriores, nem mesmo em função de razões não apreciadas no julgamento anterior;

g) A manutenção da coisa julgada, portanto, teria o objetivo de assegurar a todos os cidadãos a garantia da efetividade do princípio constitucional da segurança jurídica e a estabilidade entre os indivíduos;

h) A legislação pátria prevê o instituto da ação rescisória como forma de revisão da coisa julgada, mas dentro dos limites estabelecidos pelo CPC;

i) Cita a súmula 239 do STF, que se restringe às hipóteses em que a decisão transitada em julgado se limita a declarar indevido determinado lançamento tributário, tal como em execuções fiscais e ações anulatórias;

j) A decisão judicial que desobriga o contribuinte ao recolhimento da CSLL instituída pela Lei nº 7.689/1988, que não foi desconstituída por ação rescisória e não se limita a determinado exercício prevalecerá até que nova lei seja editada sem os vícios que macularam a instituição original do tributo;

k) As leis posteriores não retiraram a eficácia da lei nº 7689/1988, que, para a interessada foi declarada inconstitucional;

l) Toda a legislação posterior a essa lei sempre faz referência a ela como;

m) Assim, não há que se falar que teria havido uma modificação no estado de direito em relação à CSLL, a justificar, como pretende o fisco, a aplicação do inciso I do artigo 471 do CPC, posto que a própria legislação não considera que a CSLL teria sido recriada no ordenamento jurídico por qualquer outra lei ou qualquer outra posterior;

n) Nem que se argumente que o STF teria declarado a constitucionalidade da exigência da CSLL com base na Lei nº 7.689/1988. O pronunciamento posterior da Corte Suprema não teria o condão de ferir a coisa julgada formal e materialmente operada no julgamento da Apelação Cível proposta pela interessada;

o) O STJ considerou que as leis posteriores à Lei nº 7689/1988 tão somente alteram alíquota e base de cálculo do tributo, e não revogaram aquele diploma legal, que instituiu a contribuição e até hoje válida a sua existência;

p) Saliente-se que o caso julgado pelo STJ segue o rito dos recursos repetitivos, de forma que, em cumprimento ao disposto no artigo 62 A do Regimento Interno do CARF, este órgão vem acatando tal entendimento;

q) Assim, certo é que a interessada nada deve a título de CSLL, fundada na Lei nº 8.212/1991 e, pelo mesmo motivo, nas leis que a precederam ou sucederam, uma vez que foi contemplada com decisão judicial, transitada em julgado;

r) Quanto à exigência da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas com a multa de ofício, entende a interessada ser uma duplicação de penalidade, desproporcional ao eventual prejuízo causado."

Em julgamento realizado em 10 de abril de 2014, a 4ª Turma da DRJ/RJ1 prolatou o acórdão nº 12-64.728, que considerou a impugnação improcedente e foi assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2008

DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. RECONHECIMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE. LIMITE DOS EFEITOS DA COISA JULGADA.

Havendo posterior alteração na legislação regente do tributo, a coisa julgada que reconheceu a inconstitucionalidade da contribuição social deixa de proteger o beneficiário da decisão judicial, pois foi alterado o estado de fato ou de direito da relação jurídica continuativa.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. BASES DE CÁLCULO.

As bases de cálculo das multas isolada e de ofício, por falta de recolhimento de antecipação e por falta de pagamento da contribuição ou tributo, respectivamente, são distintas. Verificada a insuficiência de pagamento de estimativas e a insuficiência de pagamento do imposto de renda, verifica-se a ocorrência de duas infrações.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES E/OU ILEGALIDADES.

A apreciação de alegações de inconstitucionalidades e/ou ilegalidades é de exclusiva competência do Poder Judiciário. Matérias que as questionam não são apreciadas na esfera administrativa."

Devidamente cientificada em 25/04/2014 (fls. 263), a contribuinte apresentou, tempestivamente, em 09/05/2014 (fls. 266), o recurso voluntário de fls. 266 a 285 alegando, em apertada síntese, os itens abaixo relacionados, os quais serão melhores descritos por ocasião do voto:

(i) A impossibilidade de exigência do recolhimento da CSLL, tendo em vista que em 29/10/1992 transitou em julgado, perante o TRF/1ª Região, na apelação cível nº 92.01.18688-6, decisão judicial garantindo à recorrente o direito ao não recolhimento da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88, por diversos vícios em sua instituição;

(ii) Afirma que diferentemente do que aduz o acórdão recorrido, as legislações posteriores à Lei nº 7.689/88 não reinstituíram uma nova CSLL e não têm o condão de, por si só, justificar a exigência da contribuição;

(iii) Alega que as disposições da Lei nº 8.212/91 e LC nº 70/91 fazem mera remissão legislativa sem ter revogado nem alterado a CSLL em sua essência;

(iv) Opõe-se ao entendimento do acórdão recorrido de que a situação do presente processo estaria sob abrigo da previsão contida no art. 471, do CTN, do CPC, eis que as leis posteriores não reinstituíram em absoluto uma nova CSLL, portanto, não há que se falar em modificação no estado de direito;

(v) O pronunciamento do STF acerca da constitucionalidade da CSLL não tem o condão de ferir a coisa julgada formal e materialmente operada no julgamento da apelação cível nº 92.01.18688-6, em respeito ao princípio da segurança jurídica;

(vi) O STJ decidiu, em 23/03/2011, no julgamento do RESP nº 1.118.892, cujo acórdão sujeitou-se à sistemática dos recursos repetitivos, prevista no art. 543-C, do CPC, que aqueles que tenham a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inexistência de relação jurídica material a obrigá-los ao recolhimento da CSLL, instituída com base na Lei nº 7.689/88, diante de sua inconstitucionalidade, não podem ser cobrados com base na legislação atual, superveniente à Lei nº 7.689/88, mesmo com o atual posicionamento do STF no sentido da constitucionalidade da Lei nº 7.689/88. Acrescenta a recorrente que, em cumprimento ao art. 62-A do Regimento Interno do CARF, o acórdão deve ser reformado;

(vii) Cita diversos julgados do CARF e jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais com decisões favoráveis a seu pleito e pleiteia a reforma do acórdão ora recorrido;

(viii) Requer o cancelamento da multa isolada aplicada em face do não recolhimento das estimativas, sob o argumento que referida multa foi aplicada concomitantemente com a multa de ofício e sobre a mesma infração, sendo claramente ilegal e inconstitucional.

O processo foi encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional em 23/07/2014 e, com supedâneo no art. 48, parágrafo 2º, do Anexo II do RICARF, foram apresentadas, tempestivamente, em 20/08/2014, contrarrazões assim sintetizadas:

(i) O recurso repetitivo do STJ REsp 1.118.893/MG não tem o condão de eximir "*ad infinitum*" a cobrança de CSLL, isto porque o marco para cessação do efeito vinculante da decisão transitada em julgado é a decisão em definitivo proferida pelo STF em sentido contrário, seja em controle difuso ou concentrado, conforme decisões proferidas pela mesma 1ª Seção do STJ em sede de EREsp 841.818/DF e EAgr 991.788/DF;

(ii) O presente processo adequa-se ao Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, uma vez que, apesar do referido parecer possuir como regra o efeito prospectivo, ou seja, o termo a quo do direito conferido ao Fisco de voltar a exigir o tributo do contribuinte-autor seria a data da publicação do referido Parecer, foram expressamente ressalvadas as hipóteses em que a Receita Federal do Brasil não ficou inerte e autuou a empresa beneficiada por coisa julgada superada por decisão do STF;

(iii) As multas isoladas e de ofício decorrem de diferentes infrações, isto porque, enquanto a multa de ofício tem por escopo penalizar o contribuinte que omite rendimentos, a multa isolada prevista no art. 44, II, "b" da Lei nº 9.430/96, visa penalizar o contribuinte que não cumpre a sistemática de recolhimento mensal do IRPJ. Ademais, possuem diferentes bases de cálculo: a multa de ofício tem como base de cálculo o tributo efetivamente devido, apurado no ajuste anual, já a base de cálculo das estimativas é a antecipação do imposto não pago no decorrer do ano através das estimativas.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Milene de Araújo Macedo, Relatora

O recurso é tempestivo e dele conheço.

A solução da lide passa pela verificação da procedência dos lançamentos de CSLL, relativos ao ano-calendário de 2009, considerando-se a existência de apelação cível, transitada em julgado em 29/10/1992, perante o TRF/ 1ª Região, em que foi garantido à recorrente o direito ao não recolhimento da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88.

A recorrente ajuizou, em 03/05/1990, a Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídica Tributária nº 90.00.03676-3 (fls. 16 a 43), perante a 8ª Vara da Justiça Federal do Distrito Federal, em que objetivava a declaração de não obrigatoriedade de recolhimento da CSLL, com fundamento na inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88. A ação foi inicialmente julgada improcedente na decisão de primeira instância proferida em 31/07/1991 (fls. 47 a 55), entretanto, no julgamento da apelação cível nº 92.01.18688-6-DF, foi dado provimento ao recurso da autora, resultando na reforma da sentença, por meio do Acórdão (fls. 57 a 61) proferido em 24/08/1992, pela 4ª Turma do TRF 1ª Região, assim ementado:

"CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. LEI 7.689, DE 15/12/88, INSTITUIDORA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS EMPRESAS. INCONSTITUCIONALIDADE.

Declarada a inconstitucionalidade da exação pelo Plenário desta Corte (A.I. na AMS nº 89.01.13614-7/MG), dá-se provimento à apelação."

Observe-se que o acórdão deu provimento à apelação da contribuinte com alicerce no anteriormente decidido pelo plenário, em 03/10/1991, na arguição de inconstitucionalidade na Apelação em Mandado de Segurança nº 89.01.13614-7/MG. Consta no voto do relator da apelação cível da contribuinte (fls. 59 a 61), que aquela decisão foi assim ementada:

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

2- Às 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. I). A lei 7.689/88, no entanto, elege como base de cálculo da contribuição o lucro das pessoas jurídicas (art. 1º e 2º), que já é próprio do imposto de renda (art. 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 tributário 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, pois, de ter infringido os arts. 146, inc. III; 154, inc. I; 165, § 5º, inc. III; e 195, §§ 4º e 6º, da Constituição Federal de 1988.

## 7 – Incidente de inconstitucionalidade procedente.”

De acordo com a Certidão expedida, em 15/08/2012, pela Secretaria da 8ª Vara da SJDF o acórdão que deu provimento à apelação da contribuinte transitou em julgado em 29/10/1992 (fls. 65, 66).

O acórdão favorável à contribuinte, proferido em 24/08/1992, teve como fundamento decisão anteriormente exarada pelo plenário em 03/10/1991, ocasião em que foi efetuada a análise da Lei nº 7.689/88, sem considerar as diversas alterações supervenientes à legislação de regência da CSLL, tais como as introduzidas pela Lei Complementar nº 70, de 1991 (art. 11); Lei nº 8.383, de 1991 (arts. 41, 44, 79, 81, 86, 87, 89, 91 e 95); Lei nº 8.541, de 1992 (arts. 22, 38, 39, 40, 42 e 43); Lei nº 9.249, de 1995 (arts. 19 e 20); Lei nº 9.316 de 1996 (arts. 1º e 2º); Lei nº 9.430, de 1996 (arts. 28 a 30, sendo que o art. 28 remete aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71 da mesma Lei); Lei nº 10.637, de 2002 (arts. 35 a 37, 45) e Lei nº 11.727/08 (art. 17).

Veja que um dos fundamentos pelos quais a Lei nº 7.689/88 foi declarada inconstitucional na apelação cível nº 92.01.18688-6-DF, que transitou em julgado favoravelmente à recorrente, tem como fundamento o fato de que a CSLL somente poderia ser instituída por meio de lei complementar. De acordo com este entendimento, após a publicação da Lei Complementar nº 70/91, tal questão teria sido superada, haja vista o que dispõe o art. 11 da referida lei complementar:

*Art. 11. Fica elevada em oito pontos percentuais a alíquota referida no § 1º do art. 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, relativa à contribuição social sobre o lucro das instituições a que se refere o § 1º do art. 22 da mesma lei, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações posteriormente introduzidas.*

Os autos de infração do presente processo foram lavrados em 05/12/2013 e referem-se a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2009, para os quais a fiscalização utilizou o seguinte enquadramento legal: art. 2º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90; art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95; art. 2º da Lei nº 9.249/95; art. 1º da Lei nº 9.316/96 e art. 17 da Lei nº 11.727/08”.

Além das alterações legislativas já mencionadas, que por si só demonstram uma mudança no suporte jurídico ocorrido entre a decisão judicial transitada em julgado e os fatos geradores apurados pela fiscalização, consta do Termo de Verificação Fiscal, que diversas decisões do STF consideraram constitucionais os preceitos da Lei nº 7.689/88, com exceção de seu art. 8º:

”Posteriormente, Acórdão do Supremo Tribunal Federal - STF, em 29 de junho de 1992, considerou constitucional os preceitos da Lei nº 7.689/88, com exceção de seu art. 8º (AC RE nº 146.733-9-SP, DJU de 06 de novembro de 1992, RE 140.272-0, DJU de 02 de outubro de 1992 e RE 138.284-4CE, DJU de 28 de agosto de 1992).

O Senado Federal, por sua vez, suspendeu, por intermédio da Resolução nº 11/95 a execução do disposto no art. 8º da Lei nº 7.689/88, em razão de pacífica jurisprudência do STF quanto à inconstitucionalidade daquele dispositivo, o qual tratava do início da vigência da contribuição. Desta feita, a inconstitucionalidade relativa à CSLL alcançou somente o período-base encerrado em 31 de dezembro de 1988, prevalecendo legal para os demais exercícios.”

Conforme bem pontuado pelo acórdão recorrido, as decisões proferidas pelo STF considerando constitucional a CSLL, à exceção do seu art.8º, possuem força para alterar o estado de direito pré-existente, de forma que não restou preservado o estado de direito anterior.

Em sua peça recursal, alega a recorrente que o pronunciamento da Corte Suprema não tem o condão de ferir a coisa julgada formal e materialmente operada no julgamento da apelação cível nº 90.01.18688-6 proposta pela recorrente, em respeito ao princípio da segurança jurídica, bem assim, em cumprimento ao decidido pelo STJ no REsp nº 1.118.893/MG, cujo acórdão sujeitou-se ao rito dos recursos repetitivos, previsto no art. 543-C do antigo Código de Processo Civil. De acordo com a recorrente, o STJ *"decidiu que aqueles que tenham em seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inexistência de relação jurídica material a obrigá-los ao recolhimento da CSLL, instituída com base na Lei nº 7.689/88, diante de sua inconstitucionalidade, não podem ser cobrados com base na legislação atual, superveniente à Lei nº 7.689/88, ou mesmo em razão do posicionamento posterior do STF."* Acrescenta que com fundamento no art. 62 -A , do Anexo II, do então Regimento Interno do CARF, Portaria MF nº 256/09, alterado pela Portaria MF nº 586/10, este órgão vem reproduzindo em seus julgamentos o decidido no REsp nº 1.118.893/MG.

De início, ressalto que para aplicação de um acórdão julgado em sede de recurso repetitivo pelo STJ deve-se comparar o caso concreto com o decidido pelo STJ, a fim de identificar se os aspectos materiais do caso específico ora analisado subsumem-se ao decidido no REsp nº 1.118.893/MG, cuja ementa a seguir transcrevo:

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."

A legislação analisada pelo STJ no REsp 1.118.893/MG e que teria alterado a incidência da CSLL a partir da Lei nº 7.689/88, corresponde à Lei Complementar nº 70/91 e às Leis nº 7.856/89, nº 8.034/90, nº 8.212/91, nº 8.383/91 e nº 8.541/92. O voto do relator, ao analisar referidas leis, é alicerçado no voto da Min. Eliana Calmon, proferido no julgamento do REsp 731.250/PE, que analisou detalhadamente cada uma dessas leis.

Assim, verifica-se que algumas das leis utilizadas nos autos de infração ora recorridos não foram objeto de análise no REsp nº 1.118.893/MG: Lei nº 8.981/95 (art. 57), Lei nº 9.249/95 (art. 2º), Lei nº 9.316/96 (art. 1º) e Lei nº 11.727/08 (art. 17).

Por este motivo, o repetitivo do STJ não se aplica ao caso concreto, cujos fatos geradores ocorreram no ano-calendário de 2009, e os lançamentos foram efetuados com fundamento em legislação não analisada pelo REsp nº 1.118.893/MG. Importante ressaltar que o afastamento da aplicação do REsp nº 1.118.893/MG ao caso concreto não implica em descumprimento ao disposto art. 62, § 2º do Anexo II do RICARF, o qual determina que no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, devem ser reproduzidas as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STJ na sistemática do art. 543-C do antigo CPC.

Relativamente às alegações de que as decisões proferidas pelo STF em sentido contrário ao acórdão que transitou em julgado favoravelmente à recorrente não teriam o condão de afetá-la, equivocou-se a recorrente. Nos julgamentos dos Recursos Extraordinários nº 146.733 - SP, em 29/06/1992 e nº 138.284 - CE, em 01/07/1992, o Pleno do STF reconheceu, em sede de controle difuso, a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, a exceção do seu art. 8º, cujas ementas a seguir transcrevo:

**RE 146.733-SP**

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. LEI 7689/88. - NÃO É INCONSTITUCIONAL A INSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS, CUJA NATUREZA É TRIBUTÁRIA. CONSTITUCIONALIDADE DOS ARTIGOS 1º, 2º E 3º DA LEI 7689/88. REFUTAÇÃO DOS DIFERENTES ARGUMENTOS COM QUE SE PRETENDE SUSTENTAR A INCONSTITUCIONALIDADE DESSES DISPOSITIVOS LEGAIS. - AO DETERMINAR, PORÉM, O ARTIGO 8º DA LEI 7689/88 QUE A CONTRIBUIÇÃO EM CAUSA JÁ SERIA DEVIDA A PARTIR DO LUCRO APURADO NO PERÍODO-BASE A SER ENCERRADO EM 31 DE DEZEMBRO DE 1988, VIOLOU ELE O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE CONTIDO NO ARTIGO 150, III, 'A', DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, QUE PROÍBE QUE A LEI QUE INSTITUI TRIBUTO TENHA, COMO FATO GERADOR DESTA, FATO OCORRIDO ANTES DO INÍCIO DA VIGÊNCIA DELA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO COM BASE NA LETRA 'B' DO INCISO III DO ARTIGO 102 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, MAS A QUE SE NEGA PROVIMENTO PORQUE O MANDADO DE SEGURANÇA FOI CONCEDIDO PARA IMPEDIR A COBRANÇA DAS PARCELAS DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL CUJO FATO GERADOR SERIA O LUCRO APURADO NO PERÍODO-BASE QUE SE ENCERROU EM 31 DE DEZEMBRO DE 1988. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 8. DA LEI 7689/88

#### **RE 138.284-CE**

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. Lei n. 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, e 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 parágr. 4. do mesmo art. 195 e que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição devesse observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, parágr. 4.; C.F., art. 154, I). Posto estarem sujeitas a 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 e que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1.).

V. Inconstitucionalidade do art. 8., da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art. 150, III, "a") qualificado pela inexigibilidade da

contribuição dentro no prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, parag. 6). Vigencia e eficacia da lei: distinção.

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

O acórdão do RE 138.284-CE foi publicado em 03/08/92 e transitou em julgado em 29/09/92. Já o acórdão do RE 146.733 foi publicado em 01/07/92 e transitou em julgado em 13/04/93. Posteriormente a estas decisões, em 04/04/1995, o Senado Federal emitiu a Resolução nº 11 de 04/04/95, por meio da qual foi suspensa a execução do disposto no art. 8º da Lei nº 7.689/88. Assim, por serem dotadas dos atributos da definitividade e objetividade, as decisões do plenário do STF em controle difuso de constitucionalidade, seguidas de Resolução Senatorial, possuem força normativa. É certo que, em respeito ao princípio da segurança jurídica, tais decisões não afastam, retroativamente, a eficácia da coisa julgada, entretanto, são eficazes e produzem efeitos prospectivos.

Relativamente ao controle concentrado de constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 15-2/DF, confirmou o entendimento do STF nos acórdãos até então proferidos nos controles difusos e foi declarada parcialmente procedente para declarar a inconstitucionalidade apenas dos arts. 8º e 9º da Lei nº 7.689/88. Quanto às demais alegações de inconstitucionalidade formal e material do restante da Lei, as mesmas foram julgadas improcedentes, conforme acórdão que a seguir transcrito:

ADIn nº 15-2/ DF:

(...)

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.

1. Não conhecimento, quanto ao art. 8º, dada a invalidade do dispositivo, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal, em processo de controle difuso (RE 146.733), e cujos efeitos foram suspensos pelo Senado Federal, por meio da Resolução 11/1995.

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.

3. Improcedência das alegações de inconstitucionalidade formal e material do restante da mesma lei, que foram rebatidas, à exaustão, pelo Supremo Tribunal, nos julgamentos dos RREE 146.733 e 150.764, ambos recebidos pela alínea b do permissivo constitucional, que devolve *ao STF o conhecimento de toda a questão da constitucionalidade da lei*.

No caso do repetitivo nº 1.118.893/MG, o STJ assim se manifestou acerca da ADIn nº 15-2/DF:

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.

O STJ entendeu que, para aquele caso concreto, em que os fatos geradores ocorreram em 1991, a ADIn nº 15-2/DF não poderia retroagir, considerando a existência de decisão transitada em julgado favorável à contribuinte e, conseqüentemente, o respeito ao princípio da

segurança jurídica. Todavia, além do decidido no REsp nº 1.118.893/MG não se aplicar ao caso concreto, conforme já demonstrado, referida decisão não tratou dos efeitos prospectivos da ADIn nº 15-2/DF.

As decisões definitivas do STF em controle concentrado de constitucionalidade tem efeito *erga omnes* e seus efeitos futuros ou prospectivos são aplicáveis a todos. No caso da ADIn nº 15-2/DF, seus efeitos se estendem inclusive aos contribuintes que possuíam decisão judicial transitada em julgado contrária ao decidido pelo STF. Tal entendimento consta dos Embargos de Declaração nos Embargos de Divergência em Agravo nº 991.788 - DF, que ao analisar o decidido no REsp nº 1.118.893/MG assim anotou:

"28. No STJ, essa matéria já foi objeto de **recurso repetitivo**, em julgamento relatado pelo eminente Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, que assim pronunciou a preservação dos efeitos da coisa julgada difusa, até que a sua eficácia fosse eliminada por decisão do STF **em sede de controle concentrado de constitucionalidade:**"

Dessa forma, além da força normativa dos já mencionados julgados do STF em controle difuso seguido de resolução do Senado Federal, o decidido na ADIn nº 15-2/DF em 14/06/07, afasta definitivamente a coisa julgada alegada pela recorrente que tinha sob fundamento a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88.

Em suas contrarrazões ao recurso voluntário, a PGFN alega que o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 adequa-se perfeitamente ao presente caso, visto que, apesar do parecer possuir como regra o efeito prospectivo, foram ressalvadas expressamente as hipóteses em que a Receita Federal do Brasil não ficou inerte e autuou a empresa beneficiada por coisa julgada superada por decisão do STF. Com o objetivo de comprovar suas alegações relacionou os processos administrativos em que foram formalizados os autos de infração e seus períodos de apuração:

- Processo 16327.000968/2001-82 - Ano-calendário de 1997;
- Processo 16327.002083/2005-41 - Anos-calendário de 1999, 2002 e 2003;
- Processo 16327.002145/2007-87 - Anos-calendário de 2004 e 2005;
- Processos 16327.721703/2011-93 e 16327.720195/2012-15 - Ano-calendário de 2007;
- Processo 16327.721158/2012-16 - Ano-calendário de 2008.

Na sustentação oral realizada durante a sessão de 12/04/2017, a recorrente opôs se à alegação trazida aos autos pela PGFN de que o caso concreto se adequaria perfeitamente ao Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, aprovado em 24/05/2011, e publicado no DOU de 26/05/2011. Afirma a recorrente que o auto de infração foi lavrado posteriormente à publicação do referido parecer, contrariando seu parágrafo 78, que assim dispôs:

"78. Assim, tendo em conta o princípio da segurança jurídica e os seus consectários princípios da não surpresa e da proteção à confiança, bem como por força do que prevê o art. 146 do CTN, entende-se aqui, que, naquelas específicas hipóteses em que a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, em face do advento de precedente objetivo e definitivo do STF em sentido contrário ao nela sufragado, tenha ocorrido em *momento anterior* à publicação deste Parecer, e *tendo havido inércia dos agentes fazendários, o termo a quo para o exercício, pelo Fisco, do direito de voltar a exigir, do*

*contribuinte-autor, o tributo em questão é a data da publicação deste Parecer, o que significa dizer que apenas os fatos geradores praticados a partir desse instante poderão ser objeto de lançamento."*

O Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 teve por escopo analisar os reflexos gerados pela alteração da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em relação à coisa julgada em matéria tributária, tendo assim concluído:

"(i) a alteração nos suportes fático ou jurídico existentes ao tempo da prolação de decisão judicial voltada à disciplina de relações jurídicas tributárias continuativas faz cessar, dali para frente, a eficácia vinculante dela emergente em razão do seu trânsito em julgado;

(ii) possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, precisamente 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. 543B 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 sejam confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte.

(iii) o advento de precedente objetivo e definitivo do STF configura circunstância jurídica nova apta a fazer cessar a eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhe forem contrárias;

(iv) como a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado é automática, com o advento do precedente objetivo e definitivo do STF, quando no sentido da constitucionalidade da lei tributária, o Fisco retoma o direito de cobrar o tributo em relação aos fatos geradores ocorridos daí para frente, sem que, para tanto, necessite ajuizar ação judicial; por outro lado, com o advento do precedente objetivo e definitivo do STF, quando no sentido da inconstitucionalidade da lei tributária, o contribuinte-autor deixa de estar obrigado ao recolhimento do tributo, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que, para tanto, necessite ajuizar ação judicial;

(v) em regra, o termo *a quo* para o exercício do direito conferido ao contribuinte-autor de deixar de pagar o tributo antes tido por constitucional pela coisa julgada, ou conferido ao Fisco de voltar a cobrar o tributo antes tido por inconstitucional pela coisa julgada, é a data do trânsito em julgado do acórdão proferido pelo STF. Excepciona-se essa regra, no que tange ao direito do Fisco de voltar a cobrar, naquelas específicas hipóteses em que a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado tenha ocorrido em momento anterior à publicação deste Parecer, e tenha havido inércia dos agentes fazendários quanto à cobrança; nessas hipóteses, o termo *a quo* do direito conferido ao Fisco de voltar a exigir, do contribuinte autor, o tributo em questão, é a publicação do presente Parecer."

Assim, como regra geral, o parecer tem efeitos prospectivos conferindo ao Fisco o direito de constituir créditos tributários somente para fatos geradores ocorridos a partir da data de sua publicação. Entretanto, consta do parágrafo 79, hipótese em que o parecer, excepcionalmente, teria aplicação a períodos anteriores à sua publicação:

"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."**

No caso concreto, tanto a acusação fiscal no Termo de Verificação Fiscal (fls. 125) aponta a existência de ação fiscal anterior relativa aos anos-calendário de 2004 e 2005, quanto a PFN em suas contrarrazões (fls. 318) aponta a existência de ações relativas aos anos-calendário de 1997, 1999, 2002, 2003, 2004, 2005, 2007 e 2008. Assim, constata-se que a Receita Federal do Brasil não ficou inerte, ao contrário, vem efetuando sucessivas autuações junto à recorrente, desde o ano-calendário de 2001, não havendo que se falar em surpresa, motivo pelo qual são procedentes os lançamentos efetuados relativamente a fatos geradores ocorridos anteriormente à publicação do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011.

A seguir transcrevo decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Colegiado contrárias à tese da recorrente:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

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 art. 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 1.118.893/MG, descabe sua aplicação ao caso.

*(Acórdão nº 9101-002.530 - 1ª Turma, CSRF)*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 7.689, DE 1988. EFEITOS PROSPECTIVOS DA COISA JULGADA. ALTERAÇÃO DAS CIRCUNSTÂNCIAS JURÍDICAS. APLICAÇÃO DO DECIDIDO NO RESP Nº 1.118.893/MG.

Ainda que as decisões do STJ exaradas sob o regime do art. 543-C do CPC (recursos repetitivos) devam ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, ao se aplicar o decidido por aquela Corte na verificação dos efeitos de decisões judiciais transitadas em julgado que declararam inconstitucional a Lei nº 7.689, de 1988 (REsp nº 1.118.893/MG), deve-se cotejar as circunstâncias jurídicas e fáticas que envolvem o caso concreto e a decisão transitada em julgado com os limites do decidido no recurso especial em tela. Discrepâncias normativas e de precedentes demonstram que a hipótese não se subsume ao repetitivo, e justificam a sua não aplicação.

INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 7.689, DE 1988. EFEITOS PROSPECTIVOS DA COISA JULGADA. ALTERAÇÃO DAS CIRCUNSTÂNCIAS JURÍDICAS. Os precedentes da ADI nº 15-2/DF e dos RE nº 146.733/SP e nº 138.284/CE possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente ao tempo da prolação de decisão judicial, transitada em julgado, que declarou a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, fazendo cessar automaticamente sua eficácia.

INTERPRETAÇÃO DO RESP nº 1.118.893-MG NO TOCANTE ADI nº 15-2/ DF. INTERPRETAÇÃO DO RE 730.462.

O acórdão do STJ nos autos do REsp nº 1.118.893-MG analisou a ADI nº 15-2/DF sob o aspecto da segurança jurídica, mas não se pronunciou sobre os seus efeitos prospectivos. O acórdão do STF nos autos do RE nº 730.462/SP, ao analisar os efeitos de uma declaração, em controle concentrado, de constitucionalidade ou inconstitucionalidade de preceito normativo sobre fatos ou atos alcançados por sentenças judiciais anteriormente proferidas em sentido contrário, afirmou que para os fatos e atos futuros, a declaração já produz seus efeitos, prescindindo-se de uma ação rescisória para cessar os efeitos da coisa julgada.

*(Acórdão nº 9101-002.287 - 1ª Turma, CSRF)*

Diante de todo o exposto e considerando: (i) as alterações da legislação de regência da CSLL, posteriores à analisada na decisão transitada em julgado favoravelmente à recorrente; (ii) a força normativa dos julgados do STF em sentido contrário à decisão transitada em julgado favorável à contribuinte; (iii) a inaplicabilidade do REsp nº 1.118.893/MG ao caso concreto; (iv) a força vinculante do Parecer PGFN/CRJ/nº 492/2011, nos termos do art. 13 c/c art. 42 da LC nº 73/93, voto por negar provimento ao recurso do voluntário da contribuinte, na questão relativa à possibilidade de exigência do recolhimento da CSLL diante da existência de decisão transitada em julgado favorável à recorrente.

### **DA CONCOMITÂNCIA DAS MULTAS ISOLADA E DE OFÍCIO**

Na hipótese de ser mantida a autuação, requer a recorrente o cancelamento da multa isolada aplicada em face do não recolhimento das estimativas, sob o argumento que referida multa foi aplicada concomitantemente com a multa de ofício e sobre a mesma infração, sendo claramente ilegal e inconstitucional.

É pacífico neste Colegiado que a multa de ofício decorrente de falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual deve prevalecer em detrimento da multa isolada apurada com fundamento no art. 44, § 1º inciso IV, da Lei nº 9.430/96. É esse o entendimento consolidado na Súmula CARF nº 105:

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

Entretanto, em virtude da alteração legislativa ocorrida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488/2007, entendo estarmos diante de um novo cenário na aplicação dessas multas. Após a alteração, a base de cálculo da multa deixou de ser a totalidade ou diferença de

tributo, e passou a ser o valor do pagamento mensal a título de estimativa, além de ter havido redução de seu percentual de 75% para 50%. Vejam as alterações:

- Art. 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação anterior à Lei nº 11.488/2007:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

(... )

*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;*

(... )

*IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.*

- Art. 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação posterior à Lei nº 11.488/2007:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

*a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

Tratam-se, portanto, de penalidades distintas e com previsões legais específicas. A multa de 75% incide sobre o montante do IRPJ e CSLL devidos no final do período de apuração, trimestral ou anual, e tem por base legal o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96. Por outro lado, a multa isolada de 50% incide sobre a falta de recolhimento mensal das estimativas, nos casos em que o contribuinte opta pela apuração anual do IRPJ e CSLL, e tem como base legal o art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96. Assim, possível a aplicação concomitante das duas penalidades por incidirem sobre bases de cálculo distintas.

Esse tem sido o entendimento jurisprudencial deste Colegiado:

*MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. CABIMENTO.*

*Cabível a aplicação da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, concomitantemente com a multa de ofício, pois distintas são as hipóteses de incidência legalmente previstas.*

*(Acórdão 1402-002.259, Sessão de 09/08/2016)*

*MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.*

*Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.*

*(Acórdão 9101-002.345, Sessão de 14/06/2016)*

Diante do exposto, voto por julgar procedente a aplicação das multas isoladas decorrentes da falta de recolhimento da CSLL sobre as bases de cálculo apuradas com base na receita bruta e balancete mensal de suspensão referentes ao ano-calendário de 2009.

## Conclusão

Em face de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(Assinado Digitalmente)

Milene de Araújo Macedo

## Voto Vencedor

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Redator Designado

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto da ilustre Relatora, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio surgiu divergência que levou a conclusão diversa, no que se refere à eficácia da coisa julgada relativamente à inconstitucionalidade da CSLL instituída pela Lei nº 7.698/88.

Passo a expor os fundamentos das divergências e as conclusões às quais chegou o Colegiado, relativamente à situação em análise:

A discussão reside em saber se as reformas legislativas implementadas após o ano de 1992 representaram substancial modificação nas regras atinentes à CSLL, a ponto de representar *modificação no estado de fato ou de direito*, capaz de fazer cessar os efeitos da coisa julgada alcançada pela recorrente, em face do manejo de ação individual que reconheceu à inexistência de relação jurídica entre ela e a União Federal, no que tange à exigência de pagar a Contribuição Social, instituída pela Lei nº 7.689/88.

Além disso, busca-se saber a aplicabilidade ou não do entendimento exarado pelo E. Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do Recurso Especial no 1.118.893/MG, em que se assentou o entendimento no sentido de que:

(i) alterações legislativas que não modificam a regra matriz da CSLL em sua essência não teriam o condão de flexibilizar as relações pacificadas pela coisa julgada, bem como que;

(ii) a posterior manifestação do Supremo Tribunal Federal em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em favor do contribuinte não tem o condão de alterar os efeitos da *res judicata*.

Conforme entendimento doutrinário majoritário, coisa julgada material significa a qualidade que torna imutável e indiscutível o comando originado da parte dispositiva da sentença de mérito, proferida em processo em que respeitado o contraditório e realizada a cognição exauriente da matéria litigiosa, e em relação à qual não caiba mais recurso ordinário ou extraordinário, nem sujeição à remessa necessária.

A coisa julgada não é oponível em relação a todas e quaisquer situações que guardam grau de relação com a demanda originalmente proposta ou, ainda, em face de toda e qualquer pessoa.. No particular, necessária a percepção dos limites subjetivos e objetivos (inclusive no aspecto temporal) da *res iudicata*.

Em síntese, os limites subjetivos da coisa julgada consistem na adequada determinação das pessoas sujeitas à imutabilidade e indiscutibilidade decorrentes do trânsito em julgado da sentença de mérito proferida na demanda judicial.

Por sua vez, os limites objetivos dizem respeito à determinação da matéria que não mais poderá ser revista ou discutida perante os órgãos judiciários ou administrativos, diante da *autorictas rei iudicatae* que se impõe à sentença de mérito transitada em julgado.

Com a delimitação desse objeto busca-se prevenir que o Poder Judiciário ou a Administração Pública aprecie por mais de uma vez o mesmo conflito, evitando-se contradições que possam ocorrer no plano prático. Sob o aspecto temporal, os limites objetivos relacionam-se ao contexto "espaço-tempo" em que a sentença é proferida, o que valor dizer: mantida a situação de fato e de direito verificada entre as partes no tempo da propositura da demanda, mantida a autoridade da coisa julgada.

No caso, o contribuinte aduziu pretensão (e obteve decisão judicial) em termos amplos, tomando em conta a perspectiva de repetição periódica da incidência do tributo, razão pela qual a decisão judicial definitiva que a acolheu (tal como formulada) produz efeitos em relação a mais de um exercício fiscal e até que sejam alteradas as situações fáticas e normativas que foram submetidas à apreciação do Poder Judiciário.

Ao analisar as reformas legislativas implementadas até então, verifica-se que elas 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 juridico-tributária. Nenhuma delas foi substancial a ponto de representar "*modificação no estado de fato ou de direito*" capaz de fazer cessar os efeitos da coisa julgada, conforme prescrito pelo artigo 505, I, do CPC/2015.

Isso porque, desde a sua criação até os tempos atuais, não foi alterada a hipótese de incidência da CSLL: a pessoa jurídica domiciliada no Brasil (e as que lhe forem equiparadas) que vier a auferir lucro deverá apurar e recolher a contribuição social. Nem sequer uma única reforma foi realizada no art. 1º da Lei 7.689/88, que prescreve o aspecto material da hipótese de incidência da CSLL, qual seja, auferir lucro ("Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social".)

Nenhuma alteração tampouco foi realizada no caput do art. 2º da Lei 7.689/88, segundo o qual "a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, o qual deve ser considerado antes mesmo da provisão para o imposto de renda. Em especial, o §1º, "c", embora tenha ganho nova redação em 1989, 1990 e 2014, manteve-se essencialmente inalterado.

A mesma diretriz da redação original da Lei 7.689 permanece inalterada desde a sua publicação, 1988: a base de cálculo da CSLL corresponde a acréscimos patrimoniais, ao "lucro" reconhecido pela legislação de regência.

Mais evidente ainda é a insignificância, ao presente caso, das alterações de natureza meramente procedimental, atinentes à data ou à forma de recolhimento do tributo.

Desta forma, conclui-se, portanto, que não houve reforma legislativa para a introdução de alterações substanciais, capazes de inaugurar um novo esquema normativo com a modificação do estado de direito que foi objeto da ação judicial proposta pelo contribuinte e que goza da autoridade da coisa julgada.

Mas não é só.

Após o trânsito em julgado da decisão judicial exarada em favor da recorrente, o Supremo Tribunal Federal firmou seu entendimento sobre a matéria em exame,

nos autos de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI nº 15), declarando a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88. **Esta ADI transitou em julgado em 12/09/2007.**

Instado a se manifestar sobre o tema, o E. Superior Tribunal de Justiça analisou o Resp nº 1.118.893-MG, sujeito ao regime do artigo 543-C do CPC, onde assentou o entendimento de que a edição de legislação superveniente (Leis nºs 7.856/89, 8.034/90, 8.212/91, 8.383/91, 8.542/91 e Lei Complementar n. 70/91) e posterior declaração de constitucionalidade do tributo pela C. Suprema, **não retiram os efeitos da sentença de mérito transitada em julgado em favor do contribuinte.** Veja-se, nesse sentido, ementa do citado precedente jurisprudencial, *verbis*:

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."

(G.N)

Segundo às razões descritas no voto vencido do presente acórdão, entendeu a I. Relatora inaplicável o entendimento do E. STJ, manifestado no Resp. nº 1.118.893/MG, em face da matéria fática analisada naquele precedente está relacionada à CSLL dos exercícios de 1991 e 1992.

De fato, na referida decisão, o E. STJ entendeu que as Leis nºs 7.856/89, 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92, não estabeleceram nova relação jurídico-tributária com a União, tendo em vista que apenas dispuseram sobre alíquota e base de cálculo da CSLL, motivo pelo qual assegurou a impossibilidade de cobrança da referida exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992, em respeito à coisa julgada material.

Ocorre que, apesar do E. STJ ter analisado as alterações legislativas posteriores à edição da Lei 7.689/88 até 1992, constata-se que os diplomas legais posteriores ao ano-calendário de 1992 também não estabeleceram nova relação jurídica-tributária capaz de ensejar a cobrança da CSLL, tendo em vista que dispuseram apenas (igualmente) sobre (i) alíquota; (ii) base de cálculo; e (iii) normas de apuração e recolhimento.

Sendo assim, penso que as alterações legislativas que ocorreram após o ano-calendário de 1992, possuem a mesma natureza daquelas analisadas pelo STJ, quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.118.893-MG, mesmo porque tais mudanças não introduziram nova contribuição social.

Por fim, impõe-se analisar se a partir da proclamação de declaração de constitucionalidade da CSLL por meio da **ADIn 15**, o STF tornou legítima a cobrança do referido tributo, no caso aqui analisado, ou seja, na hipótese do contribuinte possuir em seu favor decisão judicial transitada em julgado que reconheceu a inconstitucionalidade da CSLL e que sequer foi desafiada por ação rescisória.

Entendo que este argumento é meramente teórico e não traz consequência efetiva para o julgamento do presente recurso. Isso porque o STF, até o presente momento, NÃO proferiu nenhuma decisão sob o rito de repercussão geral quanto ao aludido mérito, de forma que não há, por esse meio, norma que atribua à União legitimidade para desconsiderar os efeitos da coisa julgada obtida por decorrência automática da ADIn 15, ou seja, à revelia de competente ação rescisória.

A recente afetação do RE 929.297 (2016) como recurso representativo de repercussão geral<sup>1</sup>, especificamente quanto ao tema objeto do presente recurso, é prova cabal de que o STF não possui decisão de tal magnitude.

Se hoje não há decisão de mérito, mas mera afetação da matéria ao rito da repercussão geral, a segurança jurídica consagrada pelo instituto da coisa julgada na Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídica Tributária nº 90.00.03676-3, proposta pelo contribuinte, o que é mandatório aos conselheiros do CARF.

Assim, considerando: a) os expressos termos da decisão judicial cujos efeitos se pretende aplicar neste procedimento (que não os limita a apenas um exercício financeiro); b) o citado precedente exarado pelo E. Superior Tribunal de Justiça (Resp nº 1.118.893-MG), que reconhece a eficácia contemporânea de decisões judiciais análogas à sob exame; c) o disposto no artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, que determina serem de observância obrigatória os precedentes jurisprudenciais da E. Corte de Justiça exarados sob o regime do art. 543-C do CPC; e, d) a constatação de inexistência de decisão de mérito sob o rito de repercussão geral por parte do STF que atribua à União legitimidade pra desconsiderar os efeitos da coisa julgada por decorrência automática da ADIn 15; impõe-se o acolhimento do presente recurso voluntário para cancelamento dos lançamentos que tenham por objeto a CSLL e seus respectivos consectários.

### **Conclusão**

Por esses fundamentos, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, a fim de que seja cancelado o auto de infração lavrado em afronta à decisão judicial com trânsito em julgado obtida pelo contribuinte, que lhe garante o direito à não incidência de CSLL sobre as suas atividades no período em questão.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

---

<sup>1</sup> TEMA 881 - Limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado.