



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

Processo nº 19515.000797/2004-13
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-002.934 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2018
Matéria CSLL. NÃO-INCIDÊNCIA. DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO.
Recorrente CONSÓRCIO NACIONAL VOLKSWAGEN LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. AFASTAMENTO DA MULTA E DOS JUROS. CABIMENTO.

As decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa excluem a imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora (parágrafo único do artigo 100 do CTN); com muito mais razão, a observância de decisão judicial transitada em julgado deve ter as mesmas consequências.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário na parte que foi devolvida ao julgamento nesta turma, para afastar a incidência de multa de ofício e juros moratórios, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Cesar Candal Moreira filho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Adoto o relatório do Acórdão 9101-002.531, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por bem retratar os fatos:

CONSÓRCIO NACIONAL VOLKSWAGEN LTDA., já qualificada nos autos, inconformada com a decisão de primeira instância, que lhe foi desfavorável, recorre ao CARF, visando à reforma da mesma (sic).

Tratam os autos de exigência de CSLL, relativa aos anos-calendário de 1999 a 2003, consoante o Auto de Infração de fls. 142/150. Segundo o Termo de Verificação de fls. 136/137, o lançamento decorreu da falta de recolhimento da referida contribuição, a qual não foi declarada pela Fiscalizada, nem, tampouco, deduzida na apuração do lucro real nos períodos acima, sob a alegação de que se achava dispensada de seu recolhimento, em função de ser ela beneficiária de decisão judicial transitada em julgado, que lhe assegurava a desoneração da CSLL.

Inconformado com a exigência, o sujeito passivo apresentou a impugnação de fls. 153/165, invocando em seu favor os efeitos da coisa julgada, decorrente do Mandado de Segurança por ela impetrado, cuja decisão favorável transitou em julgado em agosto de 1993.

Disse ainda que, além de a decisão judicial haver estendido a segurança aos demais exercícios (em relação à sentença proferida pelo Juízo singular), a lei reguladora da matéria – de nº 7.689, de 1988, declarada inconstitucional – continua a mesma, apenas sendo modificada por atos legais posteriores, em alguns elementos acessórios da CSLL, restando intacta, portanto, a causa de pedir que deu ensejo à decisão passada em julgado.

A Quarta Turma Julgadora da DRJ em Fortaleza(CE) julgou procedente a ação fiscal, nos termos do Acórdão nº 6.404 (fls. 184/195), cujos fundamentos acham-se consubstanciados na respectiva ementa, *in verbis*:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: Processo Administrativo Fiscal. Normas Gerais de Direito Tributário. Coisa Julgada – A relação jurídica de tributação da Contribuição Social sobre o Lucro é continuativa, incidindo, na espécie, o art. 471, I, do CPC. 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. A coisa julgada em matéria tributária não produz efeitos além dos princípios pétreos postos na Carta Magna, a destacar o da isonomia.

Cientificada da decisão (fls. 202), a interessada, tempestivamente, interpôs o recurso voluntário de fls. 207/230, tornando a suscitar os argumentos da impugnação, assim resumidos no requerimento final:

a) o instituto da coisa julgada é plenamente aplicável, sem quaisquer restrições, ao direito tributário;

b) os efeitos do trânsito em julgado da decisão no processo ajuizado pela Recorrente com o fito de deixar de recolher a CSLL com base na alegação de sua inconstitucionalidade, alcançam exercícios futuros, pois tal

alcance se circunscreve aos limites do pedido e do acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal;

c) a declaração do Supremo Tribunal Federal, inter partes, em sede de Recurso Extraordinário, quanto à constitucionalidade dos artigos 1º a 4º da Lei nº 7.689/88 não alcança terceiros, como a Recorrente, que não foram parte no processo, e que, ademais, havia obtido acórdão transitado em julgado permitindo-lhe abster-se do recolhimento da contribuição — CSLL — em exercícios futuros;

d) na hipótese da declaração de inconstitucionalidade da CSLL, no processo judicial ajuizado pela Impetrante, não sobreveio ao trânsito em julgado nenhuma modificação do estado de fato ou de direito que autorizasse a revisão da coisa julgada, nos termos do art. 471, I, do Código de Processo Civil, uma vez que a legislação superveniente na qual se embasou o Auto de Infração impõe alterações apenas acessórias ao conteúdo dos artigos 1º a 4º da Lei nº 7.689/88 que, ademais, continuam em pleno vigor;

e) a revisão da coisa julgada que beneficia a Recorrente, nos termos do art. 471, I, do Código de Processo Civil, somente poderia ser obtida se a Fazenda Pública ajuizasse ação declaratória revisional, e obtivesse provimento judicial no sentido de que teria ocorrido — e na hipótese não ocorreu — modificação do estado de direito, o que não ocorreu na hipótese, sendo o Auto de Infração instrumento absolutamente inadequado a tal pretensão; e

f) por fim, caso por absurdo se entenda ser cabível o lançamento de CSLL constante do Auto de Infração aqui discutido, devem ser cancelados os juros de mora e a multa de ofício nele impostos à Impetrante, por aplicação do art. 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Da tribuna, o representante do sujeito passivo pediu que o julgamento do presente recurso levasse em conta o disposto no art. 62-A do RICARF, com a obrigatória aplicação da decisão proferida pelo STJ em sede de recurso repetitivo, como ocorreu com o Resp nº 1.118.893MG, na data de 23 de março de 2011, e publicada em 9 de maio de 2011.

Ao julgar o recurso, a Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF proferiu o Acórdão nº 1302-00.658, de 3 de agosto de 2011, cuja ementa e decisão transcrevo, respectivamente:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário:1999, 2000, 2001, 2002, 2003

CSLL. ALEGAÇÃO DE OFENSA À COISA JULGADA. APLICAÇÃO DO ART. 62-A DO RICARF.

É (*sic*) de observância obrigatória pelo CARF as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STJ, de matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelo art. 543-C do C.P.C. (RICARF, art. 62A) 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. (STJ, REsp. nº 1.118.893MG)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

Foram interpostos embargos de declaração pela Fazenda Nacional, acolhidos sem efeitos infringentes, conforme Acórdão nº 1302001.018, de 4 de dezembro de 2012, da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF, assim ementado e decidido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário:1999, 2000, 2001, 2002, 2003

CSLL. LIMITES DA COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88. APLICAÇÃO DO ART. 62-A DO RICARF. FUNDAMENTO DA AUTUAÇÃO DIVERSO DO CITADO NO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C DO CPC. OMISSÃO.

A legislação aplicada ao lançamento combatido não tem o condão de modificar as conclusões do acórdão embargado, que se fundamentou no REsp. nº 1.118.893MG, vez que aquela também se refere a modificações introduzidas na base de cálculo, alíquotas ou formas de recolhimento da contribuição e não importam na criação de nova relação jurídico-tributária entre o fisco e o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª câmara / 2ª turma ordinária da primeira seção de julgamento, por maioria de votos, em conhecer dos embargos opostos, sem lhes conceder efeitos infringentes, vencidos os Conselheiros Alberto Pinto Souza Junior e Guilherme Pollastri Gomes da Silva, que votaram pelo não conhecimento.

Inconformada, a Fazenda Nacional apresenta recurso especial por divergência, argumentando, em síntese:

a) que, em síntese, a turma *a quo* deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte, nos termos do artigo 62-A do CARF, para aplicar ao caso concreto o que foi decidido pelo STJ no Resp. nº 1.118.893/MG;

b) que, *data venia*, o entendimento esposado no acórdão ora recorrido não se subsume ao que foi decidido pelo STJ no referido Resp;

c) que, pela simples leitura do acórdão do STJ, ficou cristalino que somente se subsume ao que foi ali decidido o contribuinte que teve sentença transitada em julgado, anterior à execução, isentando-a do pagamento da CSLL, nos termos da Lei nº 7.689/88, e das Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92;

d) que o auto de infração foi lavrado com base em legislação tributária diversa;

e) que, portanto, na situação do caso concreto não se aplica o artigo 62-A do Regimento Interno do CARF;

f) que o cerne da questão cinge-se na abrangência temporal da decisão judicial proferida em favor da contribuinte, transitada em julgado, considerando a inadmissão de seus efeitos normativos, prospectivos e futuristas;

g) que a relação jurídico-tributária é de trato sucessivo, uma relação jurídica continuativa, que se projeta no tempo, de maneira que o decidido no *mandamus* não pode (deve) se sobrepor às alterações legislativas posteriores, pois presentes modificações no estado de fato e de direito, bem como diante do comando normativo enunciador da força de lei da sentença presente nos limites da lide;

h) que, portanto, a imutabilidade da coisa julgada material existe sobre o pedido e sobre os fatos deduzidos na inicial, respectivamente, mas não sobre aqueles que exsurgiram após o julgado, pois não há que se falar em coisa julgada sobre a situação jurídica nova, ante a ausência do nexo de referibilidade e em observância à inteligência do princípio da congruência da decisão judicial à demanda;

i) que, dessa maneira, a sentença atende aos pressupostos fáticos e jurídicos do tempo em que foi proferida, sem o condão de extinguir a relação jurídica, que continua sujeita a variações dos seus elementos constitutivos, ao longo do tempo;

j) que, a bem da verdade, toda sentença proferida em tais situações contém em si a cláusula *REBUS SIC STANTIBUS*, adaptando-a ao estado de fato e ao direito supervenientes;

k) que, logo, com a superveniência de alterações legislativas a regular a relação jurídica continuativa, surge nova equação jurídica;

l) que ressalte-se o teor da Súmula nº 239 da jurisprudência dominante do STF (“Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”), aplicável ao caso dos autos;

m) que se verificou a modificação na legislação de regência da CSLL das pessoas jurídicas, sendo reafirmada a instituição deste tributo, implicando na obrigatoriedade de cobrança da CSLL;

n) que, ressalte-se, por razões óbvias, que a ação judicial invocada pela recorrente não apreciou as alterações posteriores, não integrando a causa de pedir da demanda, motivo pelo qual não integram a lide, ensejando o surgimento dos créditos tributários, oriundos da subsunção dos fatos geradores posteriores à decisão às hipóteses de incidência referentes à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;

o) que a persistir na exceção da coisa julgada em relação a fatos geradores ocorridos após as alterações legislativas, na relação tributária continuativa, conferindo efeitos prospectivos, “ter-se-ia por portas travessas uma ISENÇÃO ATÍPICA, ao arripio do princípio da legalidade tributária (CF, arts. 5º, II, e 150, I, CTN, arts. 97, VI, e 175, I)”;

p) que se estaria, outrossim, a romper com a Constituição Federal, tendo em vista a concordância com o tratamento desigual e injusto entre contribuintes, inobservando o princípio da isonomia tributária, erigido à CLÁUSULA PÉTREA, nos termos do art. 60, parágrafo 4º, inc. IV, da CF/88;

q) que, ademais, a ação judicial proposta pela recorrente traz a declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88 como causa de pedir;

r) que a declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88 não consta nos dispositivos da sentença e acórdão, tendo sido a declarada pela via do controle difuso e de forma incidental, como lhe é característica;

s) que, assim, como a declaração de inconstitucionalidade não integra o dispositivo das decisões, não há trânsito em julgado desta em favor da recorrente;

t) que, no exercício do controle difuso, aberto por via de exceção ou de defesa, o Poder Judiciário, na decisão da lide, declara a inconstitucionalidade de ato normativo;

u) que, entretanto, a declaração da inconstitucionalidade em sede de controle difuso não é o pedido do autor, não sendo o objeto central da lide, mas apenas uma questão incidental;

v) que, caso o reconhecimento da inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, de forma incidental, fosse suficiente a afastar a cobrança da exação, inobstante não ser o caso em comento, a superveniência das Leis nº 8.034, de 1990, nº 8.212, de 1991, e da Lei Complementar nº 70, de 1991, alteraram a disciplina da contribuição social sobre o lucro das empresas, afirmando a cobrança do tributo, impondo a obrigação tributária à recorrente;

x) que, diante do exposto, restaria à contribuinte demandar judicialmente para se eximir da obrigação tributária, desta feita, insurgindo-se contra as alterações legislativas ulteriores, por meio de uma nova ação judicial;

y) que, entretanto, fadada estaria ao insucesso, mormente em virtude de entendimento do Supremo Tribunal Federal, pelas vias do controle concentrado e difuso, afirmando a inconstitucionalidade tão somente dos arts. 8º e 9º da Lei 7.689, de 1988, restando por constitucionais os demais dispositivos instituidores da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, tendo em vista o caráter dúplice das ações em controle concentrado;

w) que a Lei nº 7.689, de 1988, já teve sua constitucionalidade reconhecida em momento anterior pelo Supremo Tribunal Federal, com exceção do art. 8º (RE nº 138.2848/CE);

z) que, de todo o exposto, pode-se concluir pela obrigatoriedade da exação tributária da CSLL, tendo em vista as alterações legislativas posteriores, os limites objetivos do trânsito em julgado da sentença proferida na demanda judicial proposta pela recorrente, bem como os precedentes judiciais e administrativos citados, destacando-se decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, pela constitucionalidade da instituição da CSLL;

aa) que a recorrida traz, em seu recurso voluntário, a alegação de que a impossibilidade de se exigir a CSLL dos contribuintes que obtiveram provimento judicial reconhecendo a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, foi definitivamente reconhecida pela Primeira Seção do STJ na sistemática do recurso repetitivo (art. 543-C do CPC) no RESP 1.118.893/MG, julgado em 23/03/2011; e

ab) que o alcance da decisão no REsp 1.118.893/MG, que a recorrida quer obter para ficar desobrigada do recolhimento da CSLL definitivamente, não merece ser acatado, não sendo esta a adequada interpretação do julgado proferido na sistemática do recurso repetitivo.

O recurso especial foi admitido pela presidente da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF.

Devidamente cientificado, o contribuinte apresentou contrarrazões, a seguir resumidas:

a) que, preliminarmente, o recurso especial não merece sequer ser conhecido, por conta da falta de um dos pressupostos regimentais (ausência de um paradigma válido) e da própria ausência de interesse e/ou utilidade recursal, a saber, a aplicação obrigatória do julgamento proferido pelo STJ no Resp nº 1.118.893/MG (art. 62, § 2º, do RICARF);

b) que, no mérito, as alterações sofridas pela Lei nº 7.689/1988, de fato, não acarretaram mudanças na essência da CSLL, como reconhecido pelo STJ;

c) que as citadas alterações promovidas na Lei nº 7.689/1988 claramente não foram suficientes para estabelecer uma nova relação jurídico-tributária entre contribuintes e União, uma vez que as normas em análise dispuseram tão somente sobre alíquotas e base de cálculo, sem alterar a regra matriz de incidência da CSLL; e

d) que a decisão proferida pelo STF no RE nº 138.284/CE não tem o condão de fazer cessar os efeitos da decisão transitada em julgado obtida pela recorrida no Mandado de Segurança nº 89.00112066.

A 1ª Turma da CSRF, em sessão de 18 de janeiro de 2017, emitiu Acórdão assim ementado e decidido:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de sobrestamento do processo em virtude da arguição de impedimento dos conselheiros representantes da Fazenda, suscitada de ofício pelo conselheiro Demetrius Nichele Macei (suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Demetrius Nichele Macei e Gerson Macedo

Guerra. Por unanimidade de votos, acordam em rejeitar a preliminar de impedimento dos conselheiros representantes da Fazenda Nacional. Votaram pelas conclusões os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Demetrius Nichele Macei e Gerson Macedo Guerra. A declaração por escrito, dos conselheiros fazendários, manifestando-se pelo não impedimento e suas razões, será anexada aos autos. **Acordam, ainda, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram do recurso e, no mérito, em dar-lhe provimento com retorno dos autos ao colegiado a quo, para análise das demais questões postas no recurso voluntário, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento.** Solicitou apresentar declaração de voto o conselheiro Luís Flávio Neto. (Destaquei)

Do voto condutor do acórdão, da lavra do I. Relator Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, destaco os seguintes fundamentos:

No caso em questão temos dois aspectos, analisados a seguir.

1) A decisão em favor do contribuinte, exarada em 18 de dezembro de 1991, inquiriu de inconstitucionalidade a Lei nº 7.689/1988 e teve como fundamento básico (ver julgado acima transcrito) o fato de que a Lei nº 7.689/1988 só poderia instituir contribuição social caso fosse editada como lei complementar e, assim, não considerou a LC nº 70/1991, publicada cerca de doze dias depois da decisão, em 30 de dezembro de 1991, aspecto que, conforme o entendimento, poderia ter sido superado, considerando o que dispõe o art. 11 da referida LC nº 70/1991 (“mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988”).

Veja-se que a coisa julgada só alberga as normas que foram afastadas, e não projeta para o futuro seus efeitos, de maneira genérica, mormente quando a superveniência legislativa atingiu o âmago do argumento, no caso, a ausência da lei complementar a tratar da exação – o que teria sido superado pela edição da LC nº 70/1991 (ainda que controverso).

Assim, por este fundamento, a coisa julgada alegada pelo contribuinte não mais subsistiria, ainda que o REsp. 1.118.893/MG tenha considerado a LC nº 70/1991. Isto porque, como já foi dito, o que se aplica são os efeitos da decisão, e a decisão contida no REsp não considerou este aspecto específico – a inconstitucionalidade formal da Lei nº 7.689/1988 e sua posterior reafirmação pela LC nº 70/1991, no que diz respeito à decisão prolatada no caso proposto pelo contribuinte. É que não se pode utilizar uma decisão, ainda que em sede de recurso repetitivo, para integrar a interpretação de uma decisão anterior, pois há que existir coincidência normativa no embasamento das decisões – o que não há.

Nessa esteira, há ainda, um argumento incontornável pela não aplicação do REsp. 1.118.893/MG ao presente caso. Veja-se que o próprio REsp. 1.118.893/MG restringe seus efeitos àqueles casos em que a coisa julgada favorável ao contribuinte decorreu de afastamento por inconstitucionalidade material da Lei nº 7.689/1988. Porém, no caso, a coisa julgada que pretensamente poderia socorrer o contribuinte afastou a referida Lei por inconstitucionalidade formal (não é lei complementar, conforme transcrição acima do decisão do TRF da 3ª Região), assim, confira-se o item 5 da Ementa do REsp. 1.118.893/MG:

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 REsp 885.763/GO, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, Primeira Seção, DJ 24/2/10). (negritou-se e sublinhou-se). (grifos do original)

Há que se ressaltar, ainda, que foi essa Lei nº 7.689/1988, tanto em 1994, quanto também em 1996 - anos anteriores aos anos-calendário em referência (1999 a 2003) - reafirmada constitucionalmente pelas Emendas Constitucionais nºs 1, de 1994, e 10, de 1996, (“mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988”), o que, por si só, convalidaria qualquer outra possível pecha de inconstitucionalidade que, até então, se lhe pudesse impingir (v.g., mesma base de cálculo e mesmo fato gerador do imposto de renda, administração e fiscalização por parte da Receita Federal do Brasil, criação antes da entrada em vigor do sistema tributário, entre outras).

2) Após prolatada a decisão em que se estriba o contribuinte, diversas normas que vieram tratar da CSLL foram editadas antes de 1999 (primeiro ano-calendário do lançamento em questão), e.g.: LC nº 70/1991 (art. 11), 8.383/1991 (arts. 41, 44, 79, 81, 86, 87, 89, 91 e 95), 8.541/1992 (arts. 22, 38, 39, 40, 42 e 43), 9.249/1995 (arts. 19 e 20) e 9.430/96 (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).

Dessas normas, apenas as LC nºs 70/1991, 8.383/1991 e 8.541/1992 (além das Leis 7.856/1989, 8.034/1990 e 8.212/1991) estão cotejadas no REsp. 1.118.893/MG. Ou seja, não se pode aplicar o referido REsp. 1.118.893/MG sob os aspectos materiais do caso presente em virtude de que ele não tratou de diversas alterações legislativas que aqui se aplicam e que afetaram a materialidade e os aspectos de contorno do fato gerador da CSLL – o que, evidentemente, não teria mesmo o condão de fazer, ainda que fosse uma lei. Aceitar-se isso configuraria uma extensão indevida, uma legiferação abusiva por via de decisão judicial, com efeitos prospectivos no ordenamento que só são possíveis de existir em texto constitucional. Veja-se que o lançamento, consubstanciado no Auto de Infração, além da Lei nº 7.689/1988, remete expressamente à Lei nº 9.249/1995 (art. 19), à Lei nº 9.316/1996 (art. 1º) e à Lei nº 9.430/1996 (art. 28) – leis que não foram objeto de análise no REsp. 1.118.893/MG.

De lembrar que, quando a Lei 9.430/1996 foi publicada, já era pacífico que a CSLL poderia ser regulada por lei ordinária, fundamento básico do acórdão que transitou em julgado a favor do contribuinte, quando afastou a incidência da CSLL com base na Lei nº 7.689/1988.

Assim, por estes dois motivos, afasto a aplicação do REsp. 1.118.893/MG para o caso presente, porém, necessário destacar, sem descumprir o art. 62, § 2º, do RICARF Anexo II – é que o REsp. 1.118.893/MG não se aplica aqui.

Destaco, por fim, que o presente entendimento vem sendo reiteradamente sufragado por esta Câmara Superior, por meio dos Acórdãos nºs 9101002.013, de 7 de outubro de 2014, 9101002.044, de 11 de novembro de 2014, 9101002.287, 9101002.288, 9101002.289 e 9101002.291, de 5 de abril de 2016, e 9101002.353, de 14 de junho de 2016, entre outros.

Do exposto, voto por **dar provimento** ao recurso especial da Fazenda Nacional, para que, superada a questão da coisa julgada, a instância *a quo* examine os demais argumentos do recurso voluntário, não apreciados anteriormente. (grifo do original)

Assim, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) afastou a aplicação ao caso concreto da decisão em recurso repetitivo prolatada no REsp1.118.893/MG, determinando o retorno dos autos ao colegiado *a quo* para a análise das demais questões postas no recurso voluntário.

Em memoriais a Empresa requer, ante a decisão da 1ª Turma da CSRF acima descrita, que em relação à matéria remanescente, restrita à discussão do lançamento da multa de ofício e dos juros de mora, seja dado provimento ao Recurso Voluntário, com a aplicação do artigo 100 do CTN, inciso III, uma vez que a administração tributária passou 10 anos sem lançar a CSLL, em respeito à coisa julgada. Por outro lado, defende que se as decisões de órgãos singulares administrativos com eficácia normativa, e até mesmo práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas têm o condão de, quando observadas pelo contribuinte, excluírem a imposição de penalidades e de juros de mora, não há como negar que, no mínimo, o mesmo efeito deve ser dado à decisão judicial que transitou em julgado, permitindo à Recorrente deixar de recolher a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho - Relator

Acórdão em Recurso Especial afastou o único fundamento do acórdão de Recurso Voluntário (RV) exarado em 3 de agosto de 2011, que pugnava pela aplicação do REsp1.118.893/MG ao caso concreto, retornando o processo a esta Turma para análise dos demais argumentos veiculados no referido RV.

Matéria bastante controvertida - a eficácia da coisa julgada ante decisões contrárias do STF - tenho que a solução deverá vir quando do julgamento do RE 949.297 Ceará, *leading case* do Tema 881 de repercussão geral, ainda não julgado:

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.

Todavia, no presente caso, rejeitado o argumento da coisa julgada, resta analisar o pleito da Empresa no sentido de afastar a aplicação da multa de ofício e dos juros de mora, uma vez que a administração tributária passou dez anos sem efetuar o lançamento do crédito objeto da decisão judicial, o que consistiria, na ótica da Recorrente, em prática reiterada, cabendo a aplicação do parágrafo único do artigo 100 do CTN, forte em seu inciso III, abaixo transcrito:

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.(grifei)

Aduz, ainda, que cabe a aplicação, também, do inciso II, por analogia e equidade, uma vez que o valor protegido é a boa fé do contribuinte e que esta está presente tanto na obediência às decisões administrativas com efeito normativo quanto, e com mais razão, à obediência à coisa julgada.

Entendo que a aplicação do artigo 100, parágrafo único, do CTN, com supedâneo em seu inciso III, traz a lógica inerente ao *nemo potest venire contra factum proprium*, corolário do princípio da boa-fé (objetiva), verdadeiro princípio que impede o comportamento contraditório.

Assim, tendo o Estado quedado inerte por dez anos, fez transparecer que a coisa julgada impedia o lançamento do crédito tributário (como realmente impede) e que a Contribuinte não deveria esperar comportamento diverso.

Por outro lado, o artigo 63 da Lei nº 9.430, de 1996, afasta o lançamento de multa de ofício quando ele se der para prevenção da decadência, quando a exigibilidade do crédito tributário estiver suspensa por medida liminar em mandado de segurança ou medida liminar ou antecipação de tutela em outras ações judiciais:

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

Por óbvio, tal medida não alcança a decisão judicial definitiva transitada em julgado, pois que esta extingue o crédito tributário, nos termos do artigo 156, inciso X do CTN.

Ora, se existe uma decisão judicial transitada em julgado com efeitos prospectivos - e isso é incontroverso - o que se discute na esfera administrativa, e que foi o objeto do Acórdão em Recurso Especial, é se houve alteração legislativa capaz de romper os motivos ou fundamentos da *res judicata*.

Nesta discussão, com muito mais razão do que na concessão de medida liminar ou antecipação de tutela, caso o entendimento do Fisco Federal seja por realizar o lançamento, este deve ocorrer sem o lançamento da multa de ofício.

Por sua vez, se as decisões administrativas com efeito normativo têm o condão de afastar tanto a penalidade quanto os juros moratórios, a posse de decisão judicial com trânsito em julgado, com mais razão, também o deve: no primeiro caso (artigo 100 inciso II) pela consideração no *nemo potest venire contra factum proprium* e, no segundo, pela supressão da dúvida (interpretação divergente entre Fisco e contribuinte) que provêm da decisão irrecorrível do Poder Judiciário, último intérprete da lei e da constituição.

Outros aspectos que devem ser considerados são os princípios da segurança jurídica, da não-surpresa e da confiança, que, aliás, a Procuradoria da Fazenda enaltece e protege, como se vê da leitura do item "5" da ementa do PARECER PGFN/CRJ/Nº 492/2011:

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

O que defende o referido Parecer é que determinadas decisões do STF têm o condão de alterar o sistema normativo, fazendo cessar a eficácia de decisões a elas contrárias, ainda que transitadas em julgado.

Contudo, como se vê, em função da nova interpretação dada à influência dessas decisões da Suprema Corte no sistema legal, deve-se ter em conta o respeito ao comportamento anterior dos contribuintes, condizentes com o entendimento até então compartilhado. Assim, caso a decisão do STF que altera o sistema normativo seja anterior ao Parecer, ele mesmo (o Parecer) determina que o termo inicial para que a Fazenda efetue os lançamentos seja a data do Parecer e não da decisão do STF.

Existem robustos motivos para atribuir razão à Contribuinte.

A atitude inerte, não realizando lançamento da CSLL por dez anos, caracteriza prática reiterada que induz ao entendimento de que não há controvérsia quanto à coisa julgada. Até porque o Acórdão em Recurso Especial afirma que o fundamento de quebra da reserva de lei complementar utilizado na sentença transitada em julgado já havia sido afastado quando da edição da lei nº 9.430, de 1996 ("De lembrar que, quando a Lei 9.430/1996 foi publicada, já era pacífico que a CSLL poderia ser regulada por lei ordinária, fundamento básico do acórdão que transitou em julgado a favor do contribuinte, quando afastou a incidência da CSLL com base na Lei nº 7.689/1988") e, assim sendo, o Fisco poderia lançar já em 1997, e não o fez, mas só em 1999.

Em assim sendo, sobre o fato incide o parágrafo único do art. 100, com supedâneo no inciso III.

Entretanto, caso se entenda que a inércia do Fisco não caracteriza prática reiterada, há que se buscar no artigo 108 do Código socorro no sentido de aplicar a analogia, atribuindo-se os mesmos efeitos da decisão administrativa com efeitos normativos à sentença transitada em julgado, reconhecendo eficácia ao inciso II do artigo 100 e aplicando o seu parágrafo único.

Feitas estas necessárias considerações, dou provimento ao Recurso Voluntário, na parte que foi devolvida ao julgamento desta Turma, para afastar a incidência de multa de ofício e juros moratórios

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Cesar Candal Moreira Filho - Relator

Processo nº 19515.000797/2004-13
Acórdão n.º **1302-002.934**

S1-C3T2
Fl. 632
