



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

Processo n° 19515.003932/2007-17
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.583 – 1ª Turma
Sessão de 14 de março de 2017
Matéria CSLL - PRELIMINAR/NULIDADE
Recorrente COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2001, 2003, 2004, 2005, 2006

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. REGRA DO ART. 173, I, DO CTN.

A contagem do prazo decadencial nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando a lei prevê pagamento antecipado do tributo e este incoorre, se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, regra do art. 173, inciso I, do CTN (Decisão do STJ sob o regime do art. 543-C do CPC - recursos repetitivos - REsp nº 973.333/SC).

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. PARADIGMA CONTRÁRIO À SÚMULA.

Não se conhece de divergência cujo paradigma trazido é contrário à súmula CARF.

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 dos RE nº 146.733/SP e nº 138.284/CE, posteriormente confirmados no julgamento da ADI nº 15-2/DF, 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.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

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 (Súmula CARF nº 105).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, deixando de conhecer a matéria decadência da multa isolada, por aplicação da Súmula CARF nº 104. No mérito, (i) quanto à preliminar de decadência do direito de lançar a CSLL, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar; (ii) quanto aos efeitos da coisa julgada, por maioria de votos, em negar provimento, vencidos os Conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado em substituição à Conselheira Cristiane Silva Costa), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado em substituição à Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio) e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Votou pelas conclusões o Conselheiro Demetrius Nichele Macei (suplente convocado em substituição ao Conselheiro Luís Flávio Neto); e (iii) quanto à concomitância da multa isolada sobre pagamentos por estimativas e multa de ofício, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Solicitaram apresentar declaração de voto os Conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Demetrius Nichele Macei e José Eduardo Dornelas Souza. Declararam-se impedidos de participar do julgamento os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, André Mendes de Moura, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo, José Eduardo Dornelas Souza, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO recorre a este Colegiado por meio do Recurso Especial de e-fls 1081/1101, contra o acórdão nº 1302-001.130 (e-fls. 945/953), que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer a decadência relativa aos lançamentos de multa isolada de janeiro a novembro de 2001. Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2001, 2003, 2004, 2005, 2006

COISA JULGADA. AFASTADA.

Por força do disposto no art. 13 combinado com o art. 42 da Lei Complementar nº 73/93, este Colegiado é obrigado a observar as conclusões do PGFN/CRJ/Nº 492/2011, por ter sido ratificado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

DECADÊNCIA. CSLL.

Tratando-se de situação em que não houve o recolhimento antecipado da CSLL, aplica-se, in casu, a regra decadencial do art. 173, I, do CTN.

DECADÊNCIA. MULTA ISOLDADA.

Ao lançamento de multas, inclusive a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa, aplica-se sempre a regra decadencial do art. 173, I, do CTN.

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do §1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculado sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

Irresignada com o acórdão supra, a Recorrente apresentou Embargos de Declaração (e-fls. 994/1015), os quais foram rejeitados, por meio do acórdão nº 1302-001.287 (e-fls. 1064/1071).

A Recorrente aponta divergência jurisprudencial em relação a (i) relativização da coisa julgada; (ii) aplicação do prazo decadencial estabelecido no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN); (iii) decadência das multas isoladas cobradas, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN; (iv) inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-base; e (v) impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício.

Com relação à **primeira divergência** suscitada, transcreve-se a ementa dos acórdãos indicados como paradigmas, no que interessa ao exame da matéria:

Acórdão nº 9101-001.369:

LIMITES DA COISA JULGADA – Tendo o Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos chamados Recursos Repetitivos, reconhecido, na espécie, a efetiva ofensa à coisa julgada, nas hipóteses em que a decisão obtida pelo contribuinte reconhece a inconstitucionalidade incidenter tantum da exigência da CSLL - originalmente, pelas disposições da Lei 7689/88 - , seja-lhe exigida, agora, com a simples referência à existência de diplomas normativos posteriores que rege a matéria, deve os conselheiros desta Corte, reproduzir tal entendimento no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, a teor do disposto no art. 62-A do Regimento.

Acórdão nº 1301-001.083:

CSLL. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRÂNSITO EM JULGADO. OBSERVÂNCIA DO ARTIGO 52-A DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. JULGAMENTO PELO STJ DO REsp 118893/MG -Recurso Especial 2009/0011135-9 NA FORMA DO ARTIGO 543-C DO CPC. Na forma do Regimento do CARF, cumpre observar o que decidido pelo STJ no julgamento do REsp 118893/MG -Recurso Especial 2009/0011135-9, na forma do artigo 543-C do CPC, de sorte que se firmou-se o entendimento de que o fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.

Em face do acórdão recorrido, em que restou consignado o afastamento da coisa julgada, considerando-se legítima a exigência do tributo, a partir da inteligência do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, a Recorrente sustenta, em síntese, que deve ser aplicado à discussão objeto desse processo o entendimento exarado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.118.893/MG. Segundo a contribuinte, no citado recurso o STJ: (i) "*expressamente afastou qualquer hipótese no sentido de que as superficiais alterações sofridas pela Lei nº 7.689/88 teriam o condão de macular as relações jurídicas já pacificadas pela coisa julgada*" e (ii) "*afastou qualquer efeito do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 15 ("ADI nº 15") pelo Supremo Tribunal Federal sobre a relação jurídica estabilizada por decisão judicial transitada em julgado*". Aduz ainda que o entendimento exarado pelo STJ seria de observância obrigatória pelo CARF, com base no art. 62-A do Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, vigente à época da apresentação do recurso.

Nesse ponto, discorre ainda sobre os Pareceres PGFN/CRJ/ Nº 492/2011 e PGFN/CDA/CRJ Nº 396/2013, bem como sobre a manifestação da PGFN em face do julgamento do Recurso Especial nº 1.118.893/MG.

Já no que tange à **segunda divergência**, argumenta a Contribuinte que deve ser reconhecida a decadência referente ao ano-base de 2001, uma vez que ao caso em tela se aplicaria o art. 150, § 4º do CTN, e não o art. 173, inciso I. Nesse sentido, apresentou como paradigmas os acórdãos abaixo, com as seguintes ementas sobre a matéria:

Acórdão nº 01-05.779:

*IRPJ - DECADÊNCIA - Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa sujeitam-se à modalidade de lançamento por homologação, tendo o prazo decadencial regido pelo art. 150, § 4º, do CTN. **A ausência de recolhimento não desnatura o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo contribuinte.***

Acórdão nº 01-05.806:

*DECADÊNCIA - IRPJ - A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, o IRPJ passou a ser tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação. **O início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN.** Na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o início da contagem do prazo desloca-se do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele no qual o lançamento poderia ser realizado, antecipando para o dia da entrega da declaração se feita no ano seguinte ao da ocorrência dos fatos geradores. (Art. 150 § 4º e 173-I e § único do CTN). (Destaquei)*

Com relação à **terceira divergência** apontada, a Recorrente sustenta que o prazo decadencial para a cobrança das multas isoladas por ausência de recolhimento por estimativas é o previsto no art. 150, § 4º do CTN, "*devendo ser canceladas integralmente as multas isoladas cobradas nesse processo*". A Recorrente apresentou como paradigma o acórdão nº 108.08.394, o qual dispõe o seguinte no que interessa à matéria:

MULTA ISOLADA CSLL – DECADÊNCIA – Considerando que a Contribuição Social Sobre o Lucro é lançamento do tipo por homologação, o prazo para o fisco efetuar lançamento é de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de decadência nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

A **quarta divergência** trata da impossibilidade de cobrança de multa isolada em razão da falta de recolhimento de estimativa da CSLL. Sustenta a Contribuinte que "*as multas isoladas cobradas nesse processo, somente poderiam ser exigidas caso o Fisco tivesse verificado a sua ausência de recolhimento antes do término dos anos-base de 2001 e 2002*". Nesse sentido, são apresentados os seguintes acórdãos como paradigmas:

Acórdão nº 1103-00.200:

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS. ENCERRAMENTO DO ANO CALENDÁRIO.

A multa isolada por falta de recolhimento das estimativas não tem lugar quando aplicada após o encerramento do exercício, quando efetivamente já se conhece o montante efetivo do tributo devido ou do prejuízo apurado.

Acórdão nº 103-21.253:

IRPJ - MULTA ISOLADA - Encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente. O mesmo ocorre, no caso de ocorrência de prejuízo fiscal no exercício. Revela-se, portanto, improcedente a cominação de multa.

Por fim, a Contribuinte aponta **divergência acerca da cumulação da multa isolada com a multa de ofício**. A fim de demonstrar a divergência jurisprudencial em questão, são apresentados os acórdãos paradigmas abaixo:

Acórdão nº 9101-00.966:

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFICIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA. Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 1401-000.765:

MULTA ISOLADA. Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Assim, a primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte pela imputação de penalidades de mesma natureza, já que ambas estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no dever de recolher o tributo.

Ao final requer a Recorrente que o presente recurso seja conhecido e provido, "para que seja reformado parcialmente o acórdão nº 1302-001.130 (...) e, conseqüentemente,

cancelados integralmente os autos de infração originários do presente processo administrativo".

O recurso foi admitido por meio do Despacho de e-fls. 1319/1326.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (e-fls. 1328/1345).

Com relação à coisa julgada suscitada pela Recorrente, a Procuradoria concluiu 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 ação ajuizada pela contribuinte, bem como em observância aos entendimentos judiciais e administrativos citados, destacando-se decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, pela constitucionalidade da instituição da CSLL"*. Ademais, afirma que ao caso dos autos não se aplica a decisão do STJ citada pela recorrente, *"pois este é referente ao exercício de 1991, anterior a inúmeras alterações legislativas que modificaram substancialmente o regime jurídico da CSLL"*.

Em relação às demais divergências levantadas pela Recorrente, a Fazenda Nacional afirmou, em síntese, o seguinte:

a) que há entendimento consolidado do STJ pela aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, para a contagem do prazo decadencial em face da ausência de pagamento, o que deve ser observado pelo CARF, em razão do disposto no art. 62-A do RICARF;

b) que foi correta a aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, no que concerne ao prazo decadencial para lançamento da multa. De acordo com a Procuradoria, não cabe *"a subsunção da norma prevista no art. 150, §4 do CTN ao fato ensejador de multa, tendo em vista inexistência de atividade do contribuinte a ser homologada pela autoridade fiscal, quando do cometimento de infração administrativo-tributária, sendo o lançamento de multa, por infração à legislação tributária, somente aplicada de ofício pelo Fisco"*;

c) que, *"por expressa disposição legal, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, (...) pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subsequentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores"*;

d) que *"a concomitância das multas isoladas e de ofício é justificada pela existência de condutas infracionais diferentes"*.

Ao final, a Fazenda Nacional requer seja negado provimento ao recurso especial, mantendo-se o acórdão nº 1302.001.130.

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora

O recurso é tempestivo, porém em relação às divergências, merece reparos.

Prazo Decadencial da CSLL pelo art. 150, § 4º, do CTN

Alega a Recorrente que deve ser reconhecida a decadência referente aos fatos geradores de CSLL ocorridos no ano-calendário de 2001, já que se aplica ao caso o art. 150, § 4º, do CTN, e não o seu art. 173, inciso I, "*porquanto o que se homologa não é o eventual pagamento realizado, mas sim, a atividade exercida pelo contribuinte*", como reconhecem os acórdãos paradigma da CSRF que indica.

Trata-se, no entanto, de matéria que foi objeto de decisão do STJ no regime dos recursos repetitivos de que trata o art. 543-C do CPC (REsp nº 973.333/SC), a qual vincula os conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, conforme prescrito no art. 62, § 2º, do Anexo II do RICARF.

O julgado em questão sedimenta o entendimento de que nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando a lei prevê pagamento antecipado do tributo e este incoorre, a contagem do prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, regra do art. 173, inciso I, do CTN. Confira-se o teor da ementa do julgado do STJ em questão (REsp nº 973.333/SC):

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi,

"Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

5. *In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

6. *Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo. 7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

Dessa forma, como no presente caso não houve recolhimento antecipado da CSLL, é imperativa a aplicação da regra decadencial do art. 173, inciso I, do CTN.

Correto, portanto, o acórdão recorrido quando concluiu que *"o crédito relativo ao ano-calendário de 2001 poderia ser lançado em 2002, logo, o dies a quo do prazo decadencial foi 01/01/2003, podendo o Fisco efetuar o lançamento até 31/12/2007"*. E, assim, considerando que a Recorrente foi cientificada do auto de infração em 07/12/2007 (e-fls. 675), não há falar em decadência referente aos fatos geradores de CSLL ocorridos em 2001.

Nego, portanto, provimento ao recurso especial quanto à presente matéria preliminar.

Prazo Decadencial das Multas Isoladas pelo art. 150, § 4º, do CTN

Sustenta a Recorrente que também o prazo decadencial para a cobrança das multas isoladas por ausência de recolhimento das estimativas deve ser contado conforme o art. 150, § 4º, do CTN, razão pela qual deve ser reconhecida a decadência não apenas referente aos

às multas referentes ao período de janeiro a novembro de 2001, como fez o acórdão recorrido, mas também as demais multas isoladas lançadas (meses entre dezembro de 2001 e junho de 2002).

Também aqui se trata de matéria pacificada em sentido contrário às alegações da Recorrente. Só que desta feita, o entendimento contrário vem de súmula do CARF, mais precisamente da Súmula CARF nº 104, que assim enuncia:

Súmula CARF nº 104: Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

Assim, é de se constatar que o acórdão paradigma trazido pela recorrente é contrário a essa súmula de forma que, ao teor do § 12, inciso III, do art. 67 do Anexo II do RICARF, **tal divergência não pode conhecida**.

Neste aspecto, não conheço do recurso especial da Contribuinte no que diz respeito a esta matéria.

Efeitos da Coisa Julgada - Inconstitucionalidade Lei nº 7.689/1988

Compulsando-se o TVF (e-fls. 584 e ss.), verifica-se que a autuação fiscal decorreu de conclusão de que a ação ordinária nº 90.4936-6, que declarou a inexistência de relação jurídica que obrigasse a ora Recorrente ao recolhimento da CSLL em face da inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/1988 não mais produzia efeitos uma vez que *"a relação jurídica que deu ensejo à formação da coisa julgada não mais existe, porquanto a regulamentação da CSLL não corresponde àquela declarada inconstitucional pelo Poder Judiciário"* [*"a situação jurídica anteriormente existente (disciplina da Lei 7.689/88) foi alterada pela Lei nº 8.212/91 e pela Lei Complementar n. 70/91, que passaram a regulamentar a CSLL, dando novos contornos jurídicos à exação tributária"*].

Às e-fls 39 e ss. consta a sentença de primeira instância no âmbito do processo judicial em questão, que declarou *"a inexistência de relação jurídica entre as autoras e a União Federal, no que tange a exigência de pagar a contribuição social, instituída pela Lei nº 7.689/88, por sua manifesta inconstitucionalidade"*.

A decisão em questão foi confirmada pelo TRF da 1ª Região, que, ao julgar remessa de ofício através do acórdão que consta às e-fls. 58 e ss. (proferido em 18/11/1991 e transitado em julgado em 20/02/1992), assim se posicionou (sublinhou-se):

Ementa:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTARIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. LEI Nº 7.689/88. ART. 146, III, "A", da CF/88. MESMO FATO GERADOR E MESMA BASE DE CÁLCULO PARA TRIBUTOS DIFERENTES. EXIGENCIA DE LEI COMPLEMENTAR PARA INSTITUICAO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE.

1. É inaplicável às contribuições sociais o disposto no art. 150, inciso III, da Constituição da República, em face do disposto no § 6º, do art. 195, da mesma Lei Maior.

2. Somente através de lei complementar pode ser instituída contribuição social.

3. *Decisão do Plenário na AMS nº 89.01.13614-7 - MG, por maioria. Ressalva pessoal.*

4. *Recurso improvido.*

Voto Condutor:

1. A matéria versada nos autos foi objeto de decisão, por maioria, na qual integrei a minoria, em sessão Plenária, na Arguição de inconstitucionalidade na AMS nº 89.01.13614-7-MG. Relator o Eminentíssimo Juiz Tourinho Neto, ficando assim ementada no DJ de 14.10.91:

"CONSTITUCIONAL. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. LEI 7.689, DE 15.12.88. INCONSTITUCIONALIDADE.

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. As contribuições sociais, que, em face dos arts. 149 e 146, inc. III, da CF/88, são tributos, não se aplica o disposto no art. 150, inc. III, tendo em vista o estabelecido no parágraf. 6, 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, parágraf. 4, c/c o art. 154, inc. I). A Lei 7689/88, no entanto, elege como base de cálculo da Contribuição o Lucro das Pessoas Jurídicas (arts. 1 e 2), que já é próprio do imposto de renda (arts. 44 do CTN, e 153, do RIR/80), além de assemelhar o seu fato gerador ao deste imposto - aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica (art. 43, CTN).

4. A Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988, por outro lado, não poderia instituir contribuição social, pois o novo sistema 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 - 1 de março de 1989. Infringência, por conseguinte, ao princípio da irretroatividade.

5. Violou, outrossim, a Lei 7.689/88, o art. 165, parágraf. 5, inc. II, da CF/88, ao determinar, em seu art. 6, que a contribuição social será administrada e fiscalizada pela Secretaria da Receita Federal, quando diante do preceito constitucional (art. 165, parágraf.5, 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, parágraf. 5, inc.III; e 195, parágraf. 4 e 6, da Constituição Federal de 1988.

7. Incidente de inconstitucionalidade procedente."

2. *Submeto-me à decisão retro referida, e esclareço, antecipadamente, que não procedo à juntada do acórdão em questão, do seu inteiro teor, tendo em vista que centenas ou milhares de processos idênticos transitam neste Tribunal, e, assim, nada obsta a que a parte, em recorrendo, e querendo, faça a juntada do julgamento em sua integralidade, mesmo porque a ela cabe deduzir os fundamentos respectivos, pois o presente acórdão se limita a adotar a decisão proferida pelo Plenário.*

3. *Em face do exposto, nego provimento o recurso.*

De pronto é possível identificar que **o precedente** sobre o qual se baseou o TRF da 1ª Região ao julgar o processo da ora Recorrente **é o mesmo que fundamentou a decisão transitada em julgado, que é objeto do *leading case* no julgamento do recurso repetitivo** pelo STJ cuja aplicação a Recorrente reclama no recurso especial ora apreciado: a AMS nº 89.01.136147-MG - TRF da 1ª Região. Contudo, tal constatação **não é suficiente para aplicar, de forma automática, o decidido no Recurso Especial (REsp) nº 1.118.893/MG ao presente caso**, pois o lançamento ora analisado se fundamenta em sistema jurídico diverso daquele analisado pelo STJ.

Com efeito, o auto de infração contra o qual se insurgiu a Contribuinte no presente processo (e-fls. 590 e ss.) foi lavrado em 07/12/2007, e alcançou fatos geradores de CSLL ocorridos nos anos-calendário 2001, 2003, 2004, 2005 e 2006, tendo como enquadramento legal correspondente à infração de falta de recolhimento de CSLL (e-fls. 602), além da Lei nº 7.689, de 1988 (art. 2º e §§), o art. 19 da Lei nº 9.249/1995, o art. 28 da Lei nº 9.430/1996, o art. 6º da Medida Provisória nº 1.858/1999 e suas reedições, e o art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002.

Ou seja, os fatos geradores alcançados no auto de infração (anos-calendário 2001, 2003, 2004, 2005 e 2006) ocorreram **entre nove e treze anos após o julgamento em que o TRF da 1ª Região declarou, em favor da Recorrente**, a inexistência de relação jurídica tributária a ensejar a cobrança de CSLL.

Nesse período, a legislação de regência da CSLL sofreu diversas modificações por obra de normas supervenientes, tais como as Lei Complementar nº 70 (art. 11) e nº 8.383 (arts. 41, 44, 79, 81, 86, 87, 89, 91 e 95), ambas de 30 de dezembro de 1991; a Lei nº 8.541, de 1992 (arts. 22, 38, 39, 40, 42 e 43); a Lei nº 9.249, de 1995 (arts. 19 e 20); a 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); e a Lei nº 10.637, de 2002 (arts. 35 a 37, 45).

Importante salientar que a superveniência da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, foi destacada no TVF como elemento a estabelecer novo quadro jurídico sobre a matéria da inconstitucionalidade da cobrança de CSLL, que faz cessar os efeitos da coisa julgada que declarava a desobrigação da ora Recorrente de recolher essa contribuição. Veja-se, também, que o posicionamento abraçado no acórdão do TRF que desobrigou a Recorrente a recolher a CSLL, no sentido de que "*somente através de lei complementar pode ser instituída contribuição social*", deixa de ser impeditivo da cobrança dessa contribuição com a edição da Lei Complementar nº 70, 1991.

É dizer, como consignado no TVF, a situação jurídica em que se produziu a decisão judicial transitada em julgado que desobrigava a Recorrente do recolhimento da CSLL

não mais perdurava ao tempo dos fatos geradores alcançados pela autuação fiscal, razão pela qual a coisa julgada em seu favor não mais surtia efeitos.

A Recorrente afirma na peça recursal e reitera em Memorial, no entanto, que a decisão firmada pelo STJ no Recurso Especial nº 1.118.893/MG (a qual, tomada sob a sistemática dos recursos repetitivos de que trata o art. 543-C do CPC, seria de observância obrigatória no CARF, a teor do art. 62-A do Anexo II do RICARF então vigente) (i) "*expressamente afastou qualquer hipótese no sentido de que as superficiais alterações sofridas pela Lei nº 7.689/88 teriam o condão de macular as relações jurídicas já pacificadas pela coisa julgada*" e (ii) "*afastou qualquer efeito do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 15 ("ADI nº 15") pelo Supremo Tribunal Federal sobre a relação jurídica estabilizada por decisão judicial transitada em julgado*".

Ocorre, porém, que a legislação analisada pelo STJ no REsp nº 1.118.893/MG, e que teria alterado a incidência da CSLL a partir da Lei nº 7.689, de 1988, corresponde à Lei Complementar nº 70, de 1991, e às Leis nº 7.856, de 1989, nº 8.034, de 1990, nº 8.212, de 1991, nº 8.383, de 1991 e nº 8.541, de 1992. Verifica-se que o voto do Ministro Arnaldo Esteves Lima, relator do REsp, é calcado, na parte que analisa as citadas leis, no voto da Min. Eliana Calmon, por ocasião do REsp nº 731.250/PE, que analisa detalhadamente cada dispositivo dessas leis, mas apenas essas leis.

Por conseguinte, **algumas das normas que serviram para fundamentar o auto de infração não foram analisadas no julgamento do REsp nº 1.118.893/MG**, notadamente a Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002, além do art. 6º da Medida Provisória nº 1.858, de 1999, e suas reedições

É importante destacar que já ao tempo da publicação da Lei nº 9.430, ou seja, dezembro de 1996, era pacífico o entendimento no âmbito do STF que a CSLL podia ser regulada por lei ordinária, pois no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 146.733/SP, em 29/06/1992, o Pleno do STF reconheceu, em sede de controle difuso, a constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988 (a exceção do art. 8º do referido diploma). Tal entendimento foi confirmado no julgamento do RE nº 138.284/CE, em 01/07/1992, igualmente em controle difuso, cuja ementa ora transcrevo, com grifos:

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 deveria 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, par. 6). Vigência e eficácia da lei: distinção.

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

Assim, não se pode dizer que a Lei nº 9.430, de 1996, bem como a Lei nº 10.637, de 2002, estariam alcançadas pelo REsp 1.118.893/MG, a ponto de não poderem ser aplicadas a quem porventura tenha uma decisão judicial favorável fundamentada na inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988 (que foi o objeto de pedir no caso concreto).

Mas a alteração legislativa não é a única forma que podemos considerar como uma mudança no suporte jurídico decorrido entre a decisão judicial transitada em julgado e os fatos geradores objeto do lançamento.

É preciso ter em conta, também, quando se está tratando de constitucionalidade de leis, as decisões definitivas do STF com efeitos *erga omnes*, pois, sendo o STF o “Guardião da Constituição”, seu pronunciamento em caráter definitivo afasta qualquer dúvida sobre a constitucionalidade/inconstitucionalidade de uma norma.

Nesse contexto, como concluído na síntese final do já referido Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, *"possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, precisamente por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade"*, não apenas os precedentes *"formados em controle concentrado de constitucionalidade, independentemente da época em que prolatados"* e os *"formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC"*, mas também aqueles, anteriores a 3 de maio de 2007, "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" (lembrando que 3 de maio de 2007 corresponde à data da alteração regimental do STF, introduzindo as disposições da Lei nº 11.418, de 2006).

Tais precedentes, acrescenta o Parecer em sua síntese final, são objetivos e definitivos, configurando *"circunstância jurídica nova apta a fazer cessar a eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhe forem contrárias"*. Nessa condição, quando vão no sentido da constitucionalidade de lei tributária, fazem com que o Fisco retome *"o direito de cobrar o tributo em relação aos fatos geradores ocorridos daí para frente, sem que, para tanto, necessite ajuizar ação judicial"*. Confira-se (sublinhou-se):

V - Síntese do exposto

99. Eis a síntese das principais considerações/conclusões expostas ao longo do presente Parecer:

(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. 543-B do CPC;

(iii) quando anteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e 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.

Ora, como já disse, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 146.733/SP, em 29/06/1992, o **Pleno do STF** reconheceu, em sede de controle difuso, a constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988 (a exceção do art. 8º do referido diploma). Tal entendimento foi confirmado no julgamento do RE nº 138.284/CE (em 01/07/1992, igualmente em controle difuso) e no julgamento da ADI nº 15-2/DF (em 14/06/2007, aqui já em controle concentrado de constitucionalidade).

É dizer, na inteligência do Parecer PGFN/CRJ nº 492, de 2011, já com a decisão do STF no julgamento do RE nº 138.284/CE, há precedente objetivo e definitivo do STF a fazer cessar a eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado em favor da Contribuinte. Por oportuno, esclareço que o acórdão do RE nº 138.284/CE transitou em julgado em 29/09/1992, sendo que em 12/04/1995 foi publicada Resolução do Senado Federal decorrente, que suspendeu os efeitos a execução do disposto no art. 8º da Lei nº 7.689, de 1988.

Vale lembrar que, como dito alhures, a autuação fiscal no presente processo data de 07/12/2007, alcançando fatos geradores de CSLL de 2001, 2003, 2004, 2005 e 2006, e tem como enquadramento legal, além da Lei nº 7.689, de 1988 (art. 2º e §§), o art. 19 da Lei nº 9.249/1995, o art. 28 da Lei nº 9.430/1996, o art. 6º da Medida Provisória nº 1.858/1999 e suas reedições, e o art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002.

Ou seja, não só a autuação fiscal se deu quando já havia precedente objetivo e definitivo do STF pela constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, como os próprios fatos geradores objeto da autuação também são posteriores ao precedente.

A ementa do RE nº 138.284/CE já foi transcrita acima; cumpre, então, transcrever as ementas dos demais julgados citados, na parte de interesse:

RE nº 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 1, 2. E 3. DA LEI 7689/88. REFUTAÇÃO DOS DIFERENTES ARGUMENTOS COM QUE SE PRETENDE SUSTENTAR A INCONSTITUCIONALIDADE DESSES DISPOSITIVOS LEGAIS. - AO DETERMINAR, POREM, O ARTIGO 8. 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.

ADI 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.

Veja-se que a supracitada ADI só confirma o entendimento do STF manifestado em sede de controle difuso de constitucionalidade, como se pode até verificar dos acórdãos que ela mesma menciona.

Ademais, voltando-se ao repetitivo nº 1.118.893/MG, de 2011, e em atenção à alegação da Recorrente que tal decisão afastou qualquer efeito do julgamento da ADI sobre a relação jurídica estabilizada por decisão judicial transitada em julgado, verifica-se que a manifestação acerca da ADI foi no sentido de não poder ela retroagir para alcançar os fatos geradores objeto do caso concreto lá julgado, de 1991. É flagrante no voto do Ministro que o valor perquirido foi a segurança jurídica daqueles que se comportaram segundo uma decisão transitada em julgado em controle difuso, consoante trecho que ora transcrevo:

“Outrossim, 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 à própria existência do controle difuso de constitucionalidade, fragilizando, sobremodo, a res judicata, com imensurável repercussão negativa no seio social.”

Mas, como se viu, o suporte jurídico existente ao tempo dos fatos geradores objeto do lançamento que aqui se discute (anos-calendário 2001, 2003, 2004, 2005 e 2006) não era aquele que orientou o julgamento da Ação Ordinária nº 90.4936-6, em favor da Recorrente. Tanto o fato de o auto de infração ter se fundamentado em normas não alcançadas pela decisão do STJ no julgamento do REsp 1.118.893/MG, quanto as antes citadas decisões do STF assim confirmam. É dizer, o valor da segurança jurídica a que atentou o STJ vai aqui no sentido de que coisa julgada alcançada por alteração no suporte jurídico não pode continuar a surtir efeitos vinculantes prospectivos, dali para frente.

Outro não foi o posicionamento desta 1ª Turma da CSRF em julgamento recente (acórdão nº 9101-002.287, de 5 de abril de 2016, de minha relatoria), como se vê na ementa parcialmente transcrita a seguir:

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 152/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.

Em atenção ao argumento trazido pela Recorrente em Memorial, de que o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, que vincula este Colegiado, veda a manutenção de lançamentos de fatos geradores ocorridos em momento anterior à sua publicação, como é o caso presente, verifica-se que não merece acolhida.

Com efeito, em seu Memorial a Recorrente transcreve o item 79 do Parecer mas deixa de reproduzir o item anterior (de número 78) que diz expressamente que "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" apenas quando "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" (o que é o caso) e "tendo havido inércia dos agentes fazendários" (o que não é o caso). Confira-se:

78. Assim, tendo em conta o princípio da segurança jurídica e os seus consecutórios 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.

A mesma afirmação consta no item "v" da antes transcrita síntese final do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, que é claro ao fixar o termo *a quo* do direito conferido ao Fisco de voltar a exigir do contribuinte-autor tributo antes tido por inconstitucional na data de publicação do Parecer apenas na hipótese "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".

Ora, no presente processo não houve, a toda evidência, inércia do Fisco na cobrança dos créditos tributários de CSLL aqui discutidos, haja vista que, como se disse antes, a autuação fiscal (datada de 07/12/2007) ocorreu muito antes da edição do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011. É dizer, em um momento em que já havia precedente objetivo e definitivo do STF pela constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, a Fiscalização lavrou o auto de infração, sem se quedar inerte.

Não vejo qualquer relevância no fato destacado pela Recorrente no Memorial de a autuação fiscal não ter mencionado decisão do STF para fundamentar o lançamento. Como destacado alhures, o auto de infração teve enquadramento legal, entre outros diplomas, na Lei nº 7.689, de 1988 (art. 2º e §§), precisamente a norma que o STF julgou constitucional, sendo que toda autuação fiscal se embasa na alteração das circunstâncias jurídicas que deram ensejo à decisão judicial transitada em julgado que impedia o Fisco de cobrar CSLL da ora Recorrente.

Além disso, o afastamento no presente caso do decidido no REsp nº 1.118.893/MG não se pauta apenas na declaração de constitucionalidade pelo STF da Lei nº 7.689, de 1988, mas também em alterações legislativas posteriores à decisão transitada em julgado em favor da Contribuinte, alterações essas que, como se viu, mudaram o sistema jurídico que circunda a matéria.

Em relação ao argumento também trazido pela Recorrente em sede de Memorial de que o STF manifestou entendimento que "*condiciona a relativização da coisa julgada exclusivamente às decisões em sede de ação rescisória*", no julgamento do RE nº 730.462/SP, em 28/05/2015, com repercussão geral, a vincular este Colegiado, tem-se que também não procede.

Conforme trecho da ementa do acórdão lavrado no RE, o qual, é de se assinalar, sequer trata de matéria tributária, resta ressalvada da indispensabilidade de ação rescisória, "a questão relacionada à execução de efeitos futuros da sentença proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado". Confira-se (sublinhou-se):

4. Afirma-se, portanto, como tese de repercussão geral que a decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo não produz a automática reforma ou rescisão das sentenças anteriores que tenham adotado entendimento diferente; para que tal ocorra, será indispensável a interposição do recurso próprio ou, se for o caso, a propositura da ação rescisória própria, nos termos do art. 485, V, do CPC, observado o respectivo prazo decadencial (CPC, art. 495). Ressalva-se desse entendimento, quanto à indispensabilidade da ação rescisória, a questão relacionada à execução de efeitos futuros da sentença proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado.

Ora, o caso presente envolve justamente os efeitos futuros de sentença proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado. Isso porque trata dos efeitos, em relação a fatos geradores sucessivos ocorridos nos anos-calendário 2001, 2003, 2004, 2005 e 2006, de decisão em favor da Contribuinte declarando a impossibilidade de o Fisco lhe exigir CSLL, decisão essa transitada em julgado em 20/02/1992.

Finalmente, em relação ao argumento também trazido em Memorial de que há parecer da Procuradoria-Geral da República em processo que trata do tema aqui discutido, com repercussão geral, em que aquela Procuradoria se manifesta pelo provimento de recurso extraordinário da Fazenda Nacional mas pondera que os efeitos devem ser prospectivos em homenagem à boa-fé dos contribuintes que possuem sentenças válidas e plenas de efeitos, tem-se que não vincula esse Colegiado.

Concluo, portanto, que a decisão judicial transitada em julgado em favor da Recorrente não possuía mais eficácia vinculante frente aos fatos geradores de CSLL sobre os quais recaiu a autuação fiscal, razão pela qual deve ser mantido o lançamento dessa contribuição.

Nego provimento, portanto, ao recurso especial quanto à presente matéria de mérito.

Aplicação da Multa Isolada por Falta de Recolhimento de Estimativas

Alega a Recorrente que as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas lançadas, como se viu, para o período que vai de janeiro de 2001 a junho de 2002, não devem ser mantidas por não poderem ser lançadas após o encerramento dos respectivos anos-calendário e em razão da impossibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e isolada.

O tema da aplicação simultânea da multa de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais, ou da "concomitância" das multas isolada e de ofício, tem propiciado intensos debates no âmbito das Turmas do CARF e desta 1ª Turma da CSRF.

No acórdão nº 9101-001.854, desta 1ª Turma, proferido em 29 de janeiro de 2014, o Relator, Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, cedeu ao entendimento preponderante da Turma e dos colegiados da 1ª Seção do CARF, que ia no sentido de que não é cabível a cobrança de multa isolada quando já lançada a multa de ofício, após o encerramento do ano-calendário. Veja-se, a propósito, que, posteriormente a esse julgado (e também à prolação do acórdão ora recorrido), foi aprovada, em 08/12/2014, a Súmula CARF nº 105, que assim enuncia (sublinhou-se):

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.

No presente processo, o lançamento das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas foi assim quantificado e fundamentado no TVF (e-fls. 585):

Também exigimos a multa isolada nos meses constantes no demonstrativo abaixo:

Os valores tributáveis estão demonstrados nos anexos (fls. 85/567) que fazem parte integrante deste Termo de Verificação Fiscal. No tocante à multa isolada prevista no Art. 44, parágrafo primeiro, inciso IV, da Lei 9.430/96, pela falta do recolhimento da CSLL apurada em Balanço ou Balancete de suspensão ou redução, está devidamente demonstrado abaixo.

DEMONSTRATIVO DO CALCULO DA MULTA ISOLADA

MESES/ANO	CSLL A PAGAR VALOR	MULTA 50%
jan/01	3.750.710,19	1.875.355,10
fev/01	2.465.952,55	1.232.976,28
mar/01	2.982.553,35	1.491.276,68
abr/01	3.157.128,22	1.578.564,11
mai/01	1.077.065,91	538.532,96
jun/01	1.380.333,37	690.166,69
jul/01	0,00	0,00
ago/01	847.651,72	423.825,86
set/01	2.834.726,40	1.417.363,20
out/01	3.029.642,76	1.514.821,38
nov/01	2.427.701,38	1.213.850,69
dez/01	6.489.055,47	3.244.527,74
jan/02	2.579.596,74	1.289.798,37
fev/02	966.016,71	483.008,36
mar/02	2.035.449,20	1.017.724,60
abr/02	1.964.974,53	982.487,27
mai/02	1.837.444,50	918.722,25
jun/02	787.665,97	393.832,99

Arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/07 c/c art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172/66.

Extrai-se daí que as multas foram lançadas com fundamento no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, isto é, com base na redação do art. 44 anterior à edição Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 (os fatos eram de 2001 e 2002), embora tenha sido aplicado o percentual de 50% previsto na redação desse artigo dada pela MP em questão (redação que já vigia quando da

lavratura do auto de infração). Isso em razão da retroatividade benigna de que trata o art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Por clareza, cumpre reproduzir a redação desse artigo antes e depois da edição da MP em tela:

Art. 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação anterior à MP nº 351, de 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 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 dada pela MP nº 351, de 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.

Isso posto, considerando que a multa isolada foi lançada com fundamento no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, aplica-se ao presente caso a antes transcrita Súmula CARF nº 105.

Nesse passo, dou provimento ao Recurso Especial para exonerar as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas que não haviam sido alcançadas pela decadência (período de dezembro de 2001 a junho de 2002).

Conclusão

Em face ao exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente o recurso especial interposto pela Contribuinte, deixando de conhecer apenas no que diz respeito à matéria da decadência da multa isolada, porém, no mérito, dar parcial provimento tão somente para exonerar as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo

Declaração de Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza

Antes de trazer as razões que me levaram a divergir da I. Relatora acerca da matéria em exame, registro meu respeito pelos fundamentos declinados em seu voto.

Trata-se de processo administrativo, oriundo de auto de infração, por meio do qual se constituiu o crédito tributário referente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), referente aos anos-calendário de 2001, 2003, 2004, 2005 e 2006, bem como de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas da CSLL, referente aos meses de janeiro de 2001 a junho de 2002.

Com referência ao lançamento de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas da CSLL, não há divergência, vez que acompanhei os fundamentos adotados no voto-condutor do presente acórdão, afastando sua incidência, em conformidade com a Súmula CARF nº 105. A divergência diz respeito à eficácia da coisa julgada relativamente à inconstitucionalidade da CSLL instituída pela Lei nº 7.698/88.

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 *autoritas 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, a contribuinte aduziu pretensão (e obteve decisão judicial proferida) em termos amplos, tomando em conta a perspectiva de repetição periódica da incidência do tributo, razão pela qual a sentença 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 jurídico-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, posteriormente aos fatos geradores objeto do presente lançamento tributário (2002 a 2006).**

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 restou assentando 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 as razões trazidas no voto-condutor do presente acórdão, entende I. Relatora, acompanhada pela maioria deste E. Colegiado, 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, por ser relevante ao tema, trago à colação decisão do STF tomada em Recurso Extraordinário (RE 730.462), com repercussão geral, onde afirmou que as suas decisões não se prestam a automaticamente rescindir sentenças já transitadas em julgado, sendo imprescindível o ajuizamento de ação rescisória para tal fim. O aludido acórdão restou assim ementado:

CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL CIVIL. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE PRECEITO NORMATIVO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. EFICÁCIA NORMATIVA E EFICÁCIA EXECUTIVA DA DECISÃO: DISTINÇÕES. INEXISTÊNCIA DE EFEITOS AUTOMÁTICOS SOBRE AS SENTENÇAS JUDICIAIS ANTERIORMENTE PROFERIDAS EM SENTIDO CONTRÁRIO.

INDISPENSABILIDADE DE INTERPOSIÇÃO DE RECURSO OU PROPOSITURA DE AÇÃO RESCISÓRIA PARA SUA REFORMA OU DESFAZIMENTO.

1. *A sentença do Supremo Tribunal Federal que afirma a constitucionalidade ou*

a inconstitucionalidade de preceito normativo gera, no plano do ordenamento jurídico, a consequência (= eficácia normativa) de manter ou excluir a referida norma do sistema de direito.

2. *Dessa sentença decorre também o efeito vinculante, consistente em atribuir ao julgado uma qualificada força*

impositiva e obrigatória em relação a supervenientes atos administrativos ou judiciais (= eficácia executiva ou instrumental), que, para viabilizar-se, tem como instrumento próprio, embora não único, o da reclamação prevista no art. 102, I, "I", da Carta Constitucional.

3. A eficácia executiva, por decorrer da sentença (e não da vigência da norma examinada), tem como termo inicial a data da publicação do acórdão do Supremo no Diário Oficial (art. 28 da Lei 9.868/1999). É, conseqüentemente, eficácia que atinge atos administrativos e decisões judiciais supervenientes a essa publicação, não os pretéritos, ainda que formados com suporte em norma posteriormente declarada inconstitucional.

4. Afirmase, portanto, como tese de repercussão geral que a decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo não produz a automática reforma ou rescisão das sentenças anteriores que tenham adotado entendimento diferente; para que tal ocorra, será indispensável a interposição do recurso próprio ou, se for o caso, a propositura da ação rescisória própria, nos termos do art. 485, V, do CPC, observado o respectivo prazo decadencial (CPC, art. 495). Ressalva-se desse entendimento, quanto à indispensabilidade da ação rescisória, a questão relacionada à execução de efeitos futuros da sentença proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado.

5. No caso, mais de dois anos se passaram entre o trânsito em julgado da sentença no caso concreto reconhecendo, incidentalmente, a constitucionalidade do artigo 9º da Medida Provisória 2.16441 (que acrescentou o artigo 29C na Lei 8.036/90) e a superveniente decisão do STF que, em controle concentrado, declarou a inconstitucionalidade daquele preceito normativo, a significar, portanto, que aquela sentença é insuscetível de rescisão.

6. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (STF, RE 730462, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 28/05/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL MÉRITO DJe-177 DIVULG 08-09-2015 - PUBLIC 09-09-2015)

Como se pode observar, o Ministro TEORI ZAVASCKI, relator do RE 730.462, achou por bem ressaltar do quanto decidido as relações jurídicas de trato continuado. A ressalva, no entanto, atua como *obiter dictum*, tão só para delimitar os traços do caso analisado sob o rito da repercussão geral. Significa dizer que, aquele julgado em específico, nada diz respeito a relações jurídicas de trato continuado.

Assim, considerandos (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; e 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; impõe-se o acolhimento do presente recurso especial para cancelamento dos lançamentos que tenham por objeto a CSLL e seus respectivos consectários.

Conclusão

Por esses fundamentos, voto pelo CONHECIMENTO do recurso e, no mérito, voto por DAR-LHE PROVIMENTO, a fim de que sejam 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

Declaração de voto

Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa

Apesar do brilhante voto da Conselheira Relatora, peço permissão para discordar do seu entendimento em relação aos efeitos da coisa julgada no presente caso.

Na espécie, o contribuinte ajuizou demanda judicial com o fim de eximir-se do recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, com o fundamento da inconstitucionalidade de sua instituição pela Lei nº 7.689/88, obtendo sentença favorável, transitada em julgado, sem interposição de qualquer medida judicial por parte da PFN para reverter tal situação.

Na origem da lide em análise, tem-se que o contribuinte obteve provimento judicial declarando a inexistência de relação jurídico-tributária, por meio da Ação Declaratória 90.0004936-6, o que resultou na impossibilidade da exigência de CSLL instituída pela Lei nº 7.689/88, a partir do ano-base de 1989. Referida ação foi julgada procedente e transitou em julgado em 20 de fevereiro de 1992.

Pois bem, sabe-se que a sentença só produz efeitos após seu trânsito em julgado. Não se quer, com isso, confundir a eficácia da sentença com sua imutabilidade e a possibilidade de nova discussão.

A coisa julgada, não é efeito da sentença, mas uma situação jurídica nova, surgida no momento em que se torna inadmissível a interposição de recurso contra tal provimento, consistente na imutabilidade e indiscutibilidade da sentença e de seu conteúdo. Logo, enquanto houver possibilidade de recurso, haverá possibilidade de discutir e, eventualmente, obter provimento judicial em sentido diverso.

No entanto, tal expediente de mudança deve obedecer ao procedimento previsto em lei. *In casu*, a sentença judicial poderia ser atacada por apelação, ou por ação rescisória. Decorridos os respectivos prazos legais, sem que houvesse interposição deste ou daquele recurso, verifica-se o trânsito em julgado da mesma, não havendo, portanto, razão para discutir-se acerca da mesma.

Não obstante, o STF veio a pronunciar-se, novamente, agora em sentido contrário, declarando a constitucionalidade da Lei 7.689/88. Desta forma, então, a fiscalização voltou a autuar aquelas empresas que não recolhiam a CSLL com base na referida lei.

Entretanto, a mudança de entendimento do STF, por si só, não serve para modificar relação jurídica estabilizada pela coisa julgada. Isto porque, o fato de o Supremo mudar seu entendimento acerca da constitucionalidade de uma lei, em controle difuso ou concentrado, não pode alterar decisão jurisdicional que havia declarado a inexistência de relação jurídico-tributária entre Fisco e contribuinte.

Com profundidade, quando o Magistrado emite uma norma individual e concreta declarando a inexistência de relação jurídico-tributária, esta norma impede que, uma vez ocorrido o fato gerador do tributo, seja emitida outra norma estabelecendo a obrigação pecuniária entre o contribuinte e o Fisco. Em outras palavras, impede que seja estabelecida a relação jurídica entre aquele que praticou o fato gerador, e aquele que tem o direito subjetivo de obter a prestação pecuniária. Trata-se do primado da segurança jurídica que confere estabilidade, previsibilidade e confiabilidade às relações jurídicas.

Neste âmbito Ricardo Lobo Torres ensina:

“Segurança jurídica é certeza e garantia dos direitos. É paz. Como todos os valores jurídicos é aberta, variável, bipolar e indefinível. A segurança jurídica significa sobretudo segurança dos direitos fundamentais.

A segurança jurídica torna-se valor fundamental do Estado de Direito, pois o capitalismo e o liberalismo necessitam de certeza, calculabilidade, legalidade e objetividade nas relações jurídicas e previsibilidade na ação do Estado e garantia da propriedade.
(...)

A segurança foi incluída na declaração dos direitos fundamentais constante no art. 5º da CF/88:(...).

A segurança é um valor jurídico e, como segurança dos Direitos fundamentais, se transforma ela própria em direito fundamental. A segurança jurídica é valor porque guarda todas as características deles (generalidade, abstração, polaridade, interação com outros valores); é garantida no art. 5º da CF por intermédio dos princípios jurídicos, e não como performativo.”
(“Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica”, Pesquisas Tributárias – Nova Série nº 11. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2005, pp. 74/76)

Ives Gandra da Silva Martins assevera que, em sua visão, certeza e segurança:

“...são direitos e garantias fundamentais; a ‘segurança’ é ofertada pelas disposições dos textos legislativos e a ‘certeza’ pela interpretação que os Tribunais lhes ofertam. Desta forma, a ‘segurança’, a que se refere a Carta Magna, só adquire ‘certeza’ absoluta quando o Poder Judiciário oferta a decisão definitiva, a interpretação última, aquela que permite seja a interpretação seguida pelos cidadãos com confiança.

É de se admitir, portanto, que a ‘segurança jurídica’ só se completa com a ‘certeza’ da interpretação pelo Poder que a

determina, e o Supremo Tribunal Federal, como guardião da Constituição, é aquele que oferta a interpretação última, definitiva, que orienta, sinaliza, mostra a todos os cidadãos o caminho correto a seguir.

O jurista, finaliza seu parecer afirmando:

“Não pode, pois, o Estado eximir-se de sua responsabilidade – através do único Poder que impõe, com ‘definitividade’, sua orientação e interpretação da ordem jurídica – em respeitar os direitos da cidadania. E nem seria justo que a Suprema Corte, no caso de alterar reiterada jurisprudência a favor do particular, declarasse caber o ônus de seu ‘erro’, de sua ‘instabilidade decisória’, exclusivamente aos cidadãos. Não seria legítimo – nem engrandeceria a tradição de guardião da Constituição, que o Pretório Excelso detém – que tendo seus eminentes integrantes ‘errado’, deva o cidadão pagar por esse erro.” (“Coisa julgada – Constitucionalidade e legalidade em matéria tributária, co-edição São Paulo: Dialética; e Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2006, pp. 218/219)

Este entendimento, inclusive, foi corroborado pelo STJ, em sede de recurso repetitivo, no REsp nº 1.118.893 – MG (2009/0011135-9), à seguir transcrito:

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.

Ademais, ressalta-se que o Direito não dispõe de normas individuais e concretas para regular cada caso em específico. Dispõe sim, de um aparato de normas gerais e abstratas, que não atuam diretamente sobre as condutas intersubjetivas, exatamente em decorrência da sua generalidade e abstração. O sistema pressupõe, por isso, que, a partir dessas normas gerais e abstratas, sejam criadas outras normas (individuais e concretas) diretamente voltadas aos comportamentos dos indivíduos, para atuarem especificamente em cada caso, o que só ocorre com a aplicação do direito.

A norma não tem força para sozinha atingir condutas intersubjetivas e modificá-las. Depende dos homens, dos aplicadores do direito. Isto porque, tomando o sistema jurídico como um corpo de linguagem, qualquer modificação que lhe pretenda (como a criação de direitos e deveres correlatos) pressupõe a produção de uma nova linguagem, e esta, por sua

vez, pressupõe alguém que a produza, por isso, a inevitável presença do homem na constituição de efeitos jurídicos. Não obstante, o produtor dessa linguagem deve ser investido de competência para tanto.

No caso em espeque, há decisão judicial em que o julgador, investido de competência, declarou a inexistência de relação jurídica entre o contribuinte e o Fisco. Ou seja, posteriormente ao pleito do jurisdicionado, o Magistrado emitiu norma jurídica declarando que relativamente à CSLL regulamentada pela Lei 7.689/88, não existe relação jurídico-tributária, o que, expressamente veda a cobrança do contribuinte quanto ao referido tributo.

Relevante pontuar que a referida decisão fora obtida no âmbito judicial, desse modo, voltando ao caso, estar-se-ia a infirmar esta norma jurídica, por meio de regra produzida no âmbito administrativo, qual seja, o Parecer PGFN 492/2011. Desse modo, em caso de prevalência da interpretação administrativa sobre a norma emitida pelo Judiciário, verificar-se-ia clara violação ao princípio da separação dos Poderes.

Isto porque, o Poder Judiciário tem a função típica de aplicar o direito ao caso concreto, exercendo jurisdição complementar em relação ao Poder Legislativo, posto que, enquanto este elabora a lei visando um caso abstrato, aquele aplica a lei no caso concreto. Por sua vez, o Poder Executivo tem a função precípua de administrar, sempre de acordo com o ordenamento legislativo, sob pena do ato administrativo “nascido” nulo.

Assim, a divisão e a harmonia dos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, asseguram o respeito aos direitos dos cidadãos, bem como a efetivação das garantias constitucionais, exatamente porque cada um desses Poderes tem, segundo Montesquieu, a par de sua faculdade de estatuir, desempenhando cada qual sua missão específica, também a faculdade de impedir, ou seja, limitar a ação dos outros poderes, o que hoje se denomina sistema de freios e contrapesos.

Portanto, uma vez que o direito foi assegurado pelo Judiciário, não pode o Poder Executivo exigir obrigação que importe na anulação da norma jurídica, pois é aquele Poder quem detém jurisdição para dispor sobre as relações jurídicas. Isto importa em afirmar que o Parecer PGFN 492/2011, utilizado na fundamentação do *decisum*, não pode ser apostado como motivo para descumprir a norma jurídica imposta pelo Poder Judiciário, através da Ação Declaratória proposta pelo contribuinte.

Deve observar-se que o Parecer PGFN 492/2011 é, nada mais, nada menos que uma interpretação do conjunto normativo ofertada por aquele órgão. Em outros termos, trata-se de uma atribuição de sentido ao conjunto normativo atual, emitido por aquele órgão. De outro lado, temos uma norma jurídica individual e concreta, emitida pelo Magistrado, investido de competência para análise fática e aplicação do direito afim de coordenar a relação jurídica.

Não há razoabilidade no entendimento de que o Parecer sobredito, que apenas dá interpretação a um conflito aparente entre entendimentos divergentes do STF, possa se sobrepor a uma norma individual e concreta emitida por ente competente.

Não se quer aqui, adentrar o mérito da constitucionalidade ou não da interpretação conferida no mencionado Parecer, o que não é dado a este Conselho.

Contudo, afirma-se que a tutela obtida em meio judicial deve ser respeitada. Portanto, não pode o Poder Executivo simplesmente desfazer o mandamento proferido pelo Poder Judiciário, posto que esse é quem detém jurisdição sobre as relações jurídicas.

Logo, conclui-se que para o restabelecimento da relação jurídica que, ao momento encontra-se extinta, deve a União provocar o Judiciário afim de que seja produzida outra norma jurídica desconstituindo os efeitos da norma individual e concreta que atualmente rege a relação. Neste sentido, colhe-se jurisprudência deste Conselho:

CSRF, Sessão de 20.01.2015, acórdão n. 9101002.087.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Ano calendário: 2005

RELAÇÃO JURÍDICO TRIBUTÁRIA CONTINUATIVA. DECISÃO TRANSITADA EM JULGADA EM AÇÃO JUDICIAL QUE DECLARA A INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DA CSLL NOS TERMOS DA LEI Nº 7.689/88. COISA JULGADA. DECISÃO POSTERIOR EM AÇÃO DIRETA DE CONSTITUCIONALIDADE. EFEITOS. ALCANCE TEMPORAL. RECURSO ESPECIAL 1.118.893 MG (2009/00111359), SUBMETIDO AO REGIME DO ARTIGO 543C DO CPC. ARTIGO 62ª DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.

Segundo entendimento do STJ proferido no julgamento do Recurso Especial 1.118.893 MG, submetido ao artigo 543 C do CPC:

Nos casos que envolvem relação jurídico tributária continuativa, a decisão transitada em julgado, declarando a inexistência de relação jurídico tributária entre o contribuinte e o fisco, faz coisa julgada em relação a períodos posteriores. Nos casos em que há decisão judicial transitada em julgado, em controle difuso, declarando a inexistência de relação jurídico tributária entre o contribuinte e o fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade de lei que instituiu determinado tributo, a decisão posterior, em controle concentrado, mediante Ação Declaratória de Constitucionalidade, em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada.

CSRF. Sessão de 04.06.2012. Acórdão n. 9101001.369

LIMITES DA COISA JULGADA – Tendo o Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos chamados Recursos Repetitivos, reconhecido, na espécie, a efetiva ofensa à coisa julgada, nas hipóteses em que a decisão obtida pelo contribuinte reconhece a inconstitucionalidade incidenter tantum da exigência da CSLL originalmente, pelas disposições da Lei 7689/88, seja-lhe exigida, agora, com a simples referência à existência de diplomas normativos posteriores que rege a matéria, deve os conselheiros desta Corte, reproduzir tal entendimento no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, a teor do disposto no art. 62ª do Regimento.

CARF, Data da Sessão: 03/06/2014, Acórdão n.º 1302-001.410

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 1996, 1997

INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88. INCONSTITUCIONALIDADE DA CSLL. EXISTÊNCIA DE COISA JULGADA. CONSTITUCIONALIDADE DA CSLL SUPERVENIENTE. AUSÊNCIA DE AÇÃO RESCISÓRIA. FORMAÇÃO DE COISA SOBERANAMENTE JULGADA.

A coisa julgada formada em controle concentrado não é rescindida por decisão do Supremo Tribunal Federal em controle difuso em sentido contrário, especialmente nos casos em que inexistente ação rescisória.

PARECER PGFN 492/2011. INTERPRETAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. EXISTÊNCIA DE RECURSO REPETITIVO EM SENTIDO CONTRÁRIO. INTERPRETAÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO.

O Parecer PGFN 492/2011 apresenta interpretação conflitante com o caráter constitucional e infraconstitucional da coisa julgada, este reafirmado pelo REsp 1118893/MG, julgado pelo rito do art. 543-C do CPC, razão pela qual não deve ser observado pelos Tribunais Administrativos.

Conforme a coletânea de julgados destacados acima, viu-se a preponderância da coisa julgada sobre a mudança de entendimento dos Tribunais superiores, assim como a inaplicabilidade do Parecer PGFN 492/2011 ao caso sob análise.

Por todo o exposto, voto por dar PROVIMENTO ao recurso especial do Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa

Declaração de voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei

Trata-se de Recurso Especial interposto pela COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO de e-fls 1081/1101, contra o acórdão nº 1302-001.130 (e-fls. 945/953), que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer a decadência relativa aos lançamentos de multa isolada de janeiro a novembro de 2001.

Dentre as divergências apontadas pelo recorrente, me concentro na primeira delas, devidamente conhecida por esta Turma Julgadora, relacionada ao que denominou "relativização da coisa julgada".

É incontroverso nos autos que a contribuinte tem a seu favor ação judicial transitada em julgado em 02/1992, afastando a incidência da CSLL em relação ao seu lucro, desde então.

Segundo o contribuinte, em síntese, deve ser aplicado à discussão objeto desse processo o entendimento exarado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.118.893/MG, cuja conclusão foi:

(i) *"expressamente afastou qualquer hipótese no sentido de que as superficiais alterações sofridas pela Lei nº 7.689/88 teriam o condão de macular as relações jurídicas já pacificadas pela coisa julgada"* e

(ii) *"afastou qualquer efeito do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 15 ("ADI nº 15") pelo Supremo Tribunal Federal sobre a relação jurídica estabilizada por decisão judicial transitada em julgado"*.

Aduz ainda que o entendimento exarado pelo STJ seria de observância obrigatória pelo CARF, com base no art. 62-A do Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, vigente à época da apresentação do recurso.

Entendeu a i. relatora, contudo, que não se pode dizer que a Lei nº 9.430, de 1996, bem como a Lei nº 10.637, de 2002, estariam alcançadas pelo REsp 1.118.893/MG, a ponto de não poderem ser aplicadas a quem porventura tenha uma decisão judicial favorável fundamentada na inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988 (que foi o objeto de pedir no caso concreto).

Ainda segundo a i. relatora, de ombro a ombro com o Parecer PGFN 492/2011, antes de março de 2007, as decisões proferidas pelo STF em controle difuso sobre uma determinada questão constitucional, mesmo que não submetidas a Resolução Senatorial, se proferidas pelo Plenário, e cujo entendimento tenha sido reafirmado em diversos julgados posteriores, também têm esse efeito. (fls. 14 do voto)

Discordo com a afirmação de as decisões do STF, pelo simples fato de serem tomadas na composição plena, têm o efeito de modificar o quadro jurídico da CSLL. Se assim fosse, não haveria a necessidade de Resolução do Senado para retirar a norma do ordenamento (gerando efeitos a quem não está no processo), por exemplo, ou seria irrelevante ser a decisão tomada no regime de repercussão geral, com efeito semelhante.

Também não acredito que o STJ, extrapolando sua competência, no meu humilde entendimento, possa dizer qual é o alcance dos efeitos da decisão do STF, senão o próprio STF.

Por essas razões, me filio ao entendimento de que não há ofensa à coisa julgada, mas sim a cessação dos seus efeitos, contudo, somente após a decisão no julgamento da ADI nº 15-2/DF, de 14/06/2007, pelo único fato de se enquadrar em controle concentrado de constitucionalidade, é que houve sim mudança do quadro jurídico que instituiu o tributo, ensejando portanto a cessação dos efeitos da coisa julgada para o caso concreto.

O STF por vocação constitucional e por ser integrante do Poder Judiciário, emite normas individuais e concretas (controle difuso), contudo, também por permissão constitucional, emite normas gerais e abstratas, tal qual ocorre com o Poder Legislativo

Processo nº 19515.003932/2007-17
Acórdão n.º **9101-002.583**

CSRF-T1
Fl. 1.397

(controle concentrado), que devem ser tratadas como tal, inclusive em relação às normas gerais de direito (antiguidade/especialidade/irretroatividade).

Tal posicionamento por mim adotado, a meu ver, atende ao mesmo tempo a Segurança Jurídica (irretroatividade do novo "quadro jurídico") como a Justiça, pois se a situação fosse exatamente inversa ao do caso concreto (o STF declarar inconstitucional o tributo) não faria sentido algum que a Fazenda Nacional continuasse cobrando o tributo em lançamentos realizados anteriormente pelo simples fato de que o contribuinte, por hipótese, tivesse contra si ação judicial transitada em julgado, em sede de controle difuso de constitucionalidade.

É a declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei