



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

Processo nº 19515.721887/2013-24
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-002.045 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de agosto de 2017
Matéria CSLL - Erro de Apuração
Recorrente COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUICAO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

PRELIMINAR. AUSÊNCIA DE ANÁLISE DO MÉRITO NA DECISÃO DA DRJ ACERCA DE LANÇAMENTO BASEADO EM PARECER DA PGFN. REJEIÇÃO.

Rejeita-se a preliminar levantada em face da demonstração, no voto da Delegacia de Julgamento, de que o ponto foi analisado e considerado que o lançamento baseou-se na decisão concentrada do STF e na mudança da legislação, não apenas no Parecer da PGFN.

PRELIMINAR. RECURSO REPETITIVO DO STJ. IMPOSSIBILIDADE DE MODIFICAÇÃO DA COISA JULGADA EM RELAÇÃO A ATOS PRETÉRITOS. NÃO APLICAÇÃO AO CASO CONCRETO.

Rejeita-se a preliminar que suscita a aplicação de recurso repetitivo do STJ no caso concreto ao se constatar que aquele repetitivo impede a aplicação da modificação da coisa julgada em caso de ação de execução de débito de 1991 alcançado pela coisa julgada material e não atingido pelas mudanças legislativas posteriores, como ocorrido no presente caso.

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. 543C 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 152/ 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.

INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

A incidência de juros sobre a multa de ofício encontra amparo nas normas dos arts. 43 e 61, § 3º da Lei nº 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte. Vencidos os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e José Roberto Adelino da Silva.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Daniel Ribeiro Silva, Jose Roberto Adelino da Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Livia De Carli Germano, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa

Relatório

Iniciemos com a transcrição do relatório da Delegacia de Julgamento que é bastante detalhado.

I – DO LANÇAMENTO

Trata-se de auto de infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, referente ao ano-calendário de 2009, com os lançamentos discriminados no quadro 1 a seguir (principal, multa e juros, calculados até 07.2013).

TRIBUTO	IMPOSTO- RS	JUROS DE MORA- RS	MULTA – RS	TOTAL – RS
CSLL	10.198.042,38	3.496.588,30	7.648.531,77	21.343.162,45
TOTAL				21.343.162,45

II– DAS INFRAÇÕES LANÇADAS

2. A Empresa foi autuada pelas seguintes infrações à legislação tributária, a saber:

2.1 – FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL

.....no contexto dos procedimentos de revisão eletrônica da Declaração de Informações Econômico-Fiscais relativa ao ano-calendário de 2009 DIPJ/2010 nº 753284 da empresa de **Razão Social COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO CNPJ: 47.508.411/000156**, foram constatadas divergências entre os valores declarados e recolhidos a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e os calculados com base na legislação em vigor e/ou informados pelo sujeito passivo acima especificado na DIPJ em tela, conforme abaixo especificado:

1. O valor informado em DIPJ na Ficha 17 Linha 1 referente à "Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido", encontra-se ZERADO.

.....

O contribuinte atendeu à intimação e apresentou a toda documentação solicitada, inclusive quanto às ações judiciais apresentou os seguintes documentos: cópia da petição inicial, cópia da decisão favorável relativa ao processo nº 90.00049326, cópia da contestação por parte da união (recurso) em relação ao mesmo processo, cópia do acórdão referente à contestação apresentada e confirmação do novo número atribuído à medida judicial onde consta o número original (nº 90.00049326) e o novo número (nº 000487752.1990.4.01.3400).

Notamos a ausência de registros referentes à apuração da CSLL em seu LALUR 2009. Analisando os elementos apresentados, verificamos que a empresa vislumbrando ilegalidades no processo de produção da Lei nº 7.689/88, ingressou, em junho de 1990, com ação declaratória, distribuída sob o nº 90.49326, que tramitou perante a 6ª Vara da Justiça Federal do Distrito Federal, por meio da qual pleiteou "a declaração de inexistência da relação jurídica entre as partes, no que concerne à exigência de pagar a Contribuição Social sobre o Lucro, cuja inconstitucionalidade é manifesta, ou, se assim não entender, que a majoração pretendida pela Lei nº 7856/89, somente é devida sobre fatos jurídicos acontecidos a partir de janeiro de 1990, quando passou a produzir efeitos".

Após o regular processamento do feito, foi proferida, nos autos da referida ação, sentença, a qual declarou "a inexistência de relação jurídica entre as autoras e a União, no que tange à

exigência de pagar a Contribuição Social, instituída pela Lei nº 7.689/88, por sua manifesta inconstitucionalidade.

*A decisão judicial indicada pelo contribuinte apreciou especificamente a Lei nº 7.689/88, porém houve alteração na legislação cuja inconstitucionalidade o contribuinte sustenta ser coisa julgada a seu favor, pela qual pretende **ad eternum** ser liberado do recolhimento da contribuição social.*

*Portanto, a questão que se coloca é a imutabilidade da coisa julgada em face de legislação superveniente e da manifestação do STF acerca da regra tributária, albergada pela decisão judicial transitada em julgado, julgada inconstitucional **a quo**, cujo entendimento é alterado (ou não) em sede de ADI.*

Estes incidentes foram superados pelo Plenário do STF, que em sede de julgamento da ADI 15, reconheceu a Constitucionalidade da Lei nº 7.689 de 15/12/88, afastando-a apenas para os artigos 8º e 9º, conforme abaixo:

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, conheceu da ação direta e julgou-a parcialmente procedente para declarar a inconstitucionalidade dos artigos 8º e 9º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, julgando, no mais, improcedentes os pedidos formulados. Votou o Presidente. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa e a Senhora Ministra Cármen Lúcia e, neste julgamento, a Senhora Ministra Eilen Gracie (Presidente). Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Plenário, 14.06.2007.

O Procurador-Geral da Fazenda Nacional em 30 de março de 2011 editou o PARECER PGFN/CRJ/Nº 492/2011 (publicado no DOU em 26/05/2011), versando sobre o assunto, onde destacamos o seguintes tópicos:

"...Ocorre que a imutabilidade e a eficácia vinculante da decisão transitada em julgado apenas recairá sobre os desdobramentos futuros da declaração, nela contida, de existência ou inexistência da relação jurídica de direito material sucessiva deduzida em juízo, se e enquanto permanecerem inalterados os suportes fático e jurídico existentes ao tempo da sua prolação, ou seja, se e enquanto continuarem ocorrendo aqueles mesmos fatos e continuar a incidir (ou a não incidir) aquela mesma norma sob os quais o juízo de certeza se formou. Alteradas as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes à época da prolação da decisão, o que se faz possível em face da natureza conhecidamente dinâmica dos fatos e do direito, essa decisão naturalmente deixa de produzir efeitos vinculantes, dali para frente; trata-se da cláusula rebus sic stantibus subjacente às sentenças em geral, com especial destaque àquelas que se voltam à disciplina de relações jurídicas de trato continuado..."

"...Mas a alteração legislativa não é a única mudança no suporte jurídico existente ao tempo da prolação da decisão tributária passada em julgado que, por fazer surgir uma relação jurídica tributária diversa da nela apreciada, mostra-se capaz de fazer cessar a sua eficácia vinculante, para o futuro: conforme restará demonstrado no tópico a seguir, a consolidação da jurisprudência do STF em sentido diverso daquele sufragado na decisão tributária transitada em julgado também representa, em determinadas hipóteses, significativa alteração do suporte jurídico sob o qual o juízo de certeza nela contido se formou, e, assim, revela-se capaz de fazer cessar a eficácia vinculante dele emanada.

b) O advento de precedente objetivo e definitivo do STF em sentido diverso do sufragado em anterior decisão tributária transitada em julgado representa circunstância jurídica nova e

faz cessar a sua eficácia vinculante b.l) A jurisprudência do Plenário do STF, em controle concentrado ou, em algumas hipóteses, difuso de constitucionalidade, possui força para impactar ou alterar o sistema jurídico vigente "

Diante do exposto concluímos que o contribuinte não pode ser valer de uma decisão transitada em julgado, em Acórdão proferido pelo TRF Ia Região, reconhecendo a inconstitucionalidade in totum da Lei nº 7.689, de 1.988, cuja decisão foi superada sucessivamente por decisões proferidas pelo STF (órgão maior que é o guardião da Constituição Federal).

Em decorrência do exposto acima, estamos procedendo ao lançamento de ofício das importâncias devidas a título de CSLL Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, que não foi recolhida e nem declarado em DCTF.

III DA IMPUGNAÇÃO

3 Em 01/10/2013, a Empresa apresentou impugnação ao Auto de infração (fls. 358/390), e alega em síntese:

Do Entendimento Pacificado no STJ sobre o Trânsito em Julgado da CSLL Recurso Repetitivo

Conforme já mencionado anteriormente, o ponto nuclear da discussão estabelecida nos autos do presente processo administrativo reside na análise da extensão dos efeitos da decisão transitada em julgado favoravelmente à *Impugnante*, na qual restou decidido ser inexistente a relação jurídico-tributária entre ela e a União no que tange à CSLL instituída pela Lei nº 7.689/88.

no momento em que transitou em julgado a decisão favorável à Impugnante nos autos da Ação Declaratória nº 90.00049326, restou estabelecida, direta e decisivamente, a conduta a ser por ela seguida, em norma individual e concreta estabelecida pelo TRF da Ia Região Fiscal, e, como decorrência, jamais a Impugnante poderia ser punida por estar cumprindo uma decisão judicial.

Resta evidente, portanto, que esta decisão, que como já se afirmou, já possui formalização de trânsito em julgado, reconheceu a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 e, portanto, reconheceu e garantiu diretamente à Impugnante, mediante a emissão de norma individual e concreta, o seu direito de não se submeter ao recolhimento da CSLL nos termos de referida legislação.

Assim, diante da existência de norma individual e concreta, decorrente de decisão judicial proferida especificamente para orientar e regular a conduta da Impugnante no que se refere à CSLL, bem como diante do fato de que essa decisão transitou em julgado, resta evidente que o entendimento do Sr. I. Auditor Fiscal no presente caso não está em sintonia com interpretação pacificada pelo STJ, nem tampouco com a decisão definitiva proferida pelo TRF de modo específico e individual, devendo esta E. Turma Julgadora cancelar a presente autuação, em obediência à coisa julgada e à segurança jurídica.

De fato, é necessário destacar que na sessão de julgamento realizada dia 23/03/2011, a Ia Seção do Superior Tribunal de Justiça reconheceu a ilegalidade da cobrança de CSLL em

face dos contribuintes que obtiveram decisões transitadas em julgado, nas quais tenha havido o reconhecimento da inconstitucionalidade material da Lei nº 7.689, de 1988.

.....
Frise-se, outrossim, que a decisão mencionada transitou em julgado em 09/05/11 e a matéria julgada foi tratada em sede do rito dos recursos repetitivos (artigo 543 C do CPC2) cujo entendimento deve ser aplicado aos demais casos análogos.

Ou seja, verifica-se que o Superior Tribunal de Justiça, ao analisar matéria idêntica à tratada no presente processo administrativo, reconheceu os limites materiais e temporais da coisa julgada, tendo decidido, por unanimidade de votos, que as alterações legislativas posteriores à Lei nº 7.689/88 referentes à CSLL não alteraram todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária, razão pela qual, ao contrário do entendimento manifestado pelo Sr. Agente Fiscal, os efeitos da declaração de inexistência de relação jurídico tributária subsistem até a presente data para o contribuinte que tem decisão judicial transitada em julgado nesse sentido, como é o caso da Impugnante.

.....
Conclui-se, portanto, de acordo com a decisão acima citada, a conclusão adotada pelo Sr. Agente Fiscal está em claro desacordo com o que vem decidindo o Superior Tribunal de Justiça sobre o tema, já que este C. Tribunal, ao contrário do Sr. Agente Fiscal, manifesta-se no sentido de que não se poderia exigir a CSLL de contribuinte que possui decisão definitiva afastando a aplicação da lei nº 7.689/88 em razão de sua inconstitucionalidade.

Sendo assim, em linha com o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, requer-se que seja cancelada a autuação ora impugnada reconhecendo-se a impossibilidade de se exigir CSLL da Impugnante, em atendimento à decisão proferida nos autos da ação ordinária 90.00049326.

Da Aplicação do Artigo 62-A do Regimento Interno do CARF – Recentes Precedentes

Nesse cenário, havendo decisão de mérito proferida pelo STJ sobre a questão ora discutida, não se pode olvidar posicionamento manifestado pelo E. Conselho Administrativo, determinando, em casos como o que se analisa no presente processo administrativo, a aplicação do que dispõe o artigo 62-A do Regimento Interno do CARF. Confirma-se:

"Art. 62A.

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF."

Ressalte-se, inclusive, que a aplicação do entendimento acima exarado, por imposição do artigo 62A, já tem sido prática costumeira pelos I. Conselheiros das Turmas do E.CARF, conforme se verifica dos acórdãos recentemente publicados.....

.....
Portanto, considerando que a Impugnante tem, a seu favor, decisão judicial transitada em julgado, que determina expressamente a inexistência de relação jurídica entre ela e a União no que tange ao recolhimento da CSLL nos termos da Lei nº 7.689/88, e que o STJ já se manifestou no sentido de que, ainda que sobrevenham decisões do STF contrárias à referida decisão, não se pode negar a coisa julgada, requer-se que esta C. Turma Julgadora, diante do disposto no artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, determine o cancelamento do auto de infração lavrado para exigência da CSLL, objeto do presente processo administrativo.

Da Impossibilidade de Motivar a Autuação Fiscal ora Combatida no Parecer PGFN nº 492/2011 Direito de Lançamento Exclusivamente em Relação a Fatos Geradores Ocorridos Após 07 de Fevereiro de 2011

.....Nos termos do entendimento manifestado pelo Sr. Agente Fiscal no TVF que o auto de infração ora combatido, não haveria que se falar em mutabilidade da coisa julgada em direito tributário na hipótese de superveniência de decisão contrário do Plenário do STF. Para fundamentar seu posicionamento, o Sr. Agente Fiscal valeu-se da interpretação formalizada pela d. Procuradoria da Fazenda Nacional no Parecer P G F N / C R J / N 492/2011, conforme se verifica na transcrição apontada às fls. 03 da presente impugnação. Ocorre que, ao sim proceder, a d. Fiscalização deixou de se atentar para o fato de que o Parecer P G N F / C R J / N 0 492/2011 expressamente limita o direito de cobrança, pelo Fisco, do tributo relativo a fatos geradores praticados exclusivamente a partir de 26 de maio de 2011, data de publicação do referido Parecer, em respeito ao disposto no artigo 146 do CTN,.....

Com efeito, a inteligência manifesta no indigitado Parecer nº 492/2011 leva à impossibilidade de cobrança da CSLL em relação a fatos geradores anteriores à sua publicação, devendo-se, portanto, ser obedecida a decisão judicial transitada em julgado, em respeito ao princípio da não surpresa e segurança jurídica e à norma contida no já citado artigo 146 do Código Tributário Nacional, que regulamenta os efeitos das alterações de critérios jurídicos no exercício dos lançamentos.

Verifica-se, portanto, que, com base no que determina o próprio Parecer PGFN 492/2011, a declaração de constitucionalidade da Lei nº 7689/88, prolatada pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 15, transitada em julgado em 17/09/2007, somente legitimaria a cobrança de tributo decorrente da prática de fatos geradores ocorridos a partir de 26 de maio de 2011 data da publicação do Parecer.

Portanto, o que se vislumbra no presente caso, é uma tentativa do Fisco de exigir tributo não devido pela Impugnante, tendo em vista o reconhecimento judicial definitivo e transitado em julgado, baseando-se, para tanto, em suposta alteração de circunstâncias jurídicas que em nenhum momento ocorreram.

Da Inexistência de Relação Jurídico Tributária entre a Impugnante e a União em decorrência da Lei nº 7.689/88

.....conforme relatado anteriormente e reconhecido pelo Sr. Agente Fiscal no TVF que acompanha o auto de infração, em 25 de junho de 1990, a Impugnante propôs Ação Ordinária Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária(nº 90.00049366) em face da União, no que concerne à exigência de pagar a CSLL, evidenciando, para tanto, a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88.

A referida ação foi julgada procedente nos seguintes termos: “Isto posto, julgo procedente a presente ação e **declaro a inexistência de relação jurídica entre as autoras e a União Federal**, no que tange à exigência de pagar a Contribuição Social, instituída pela Lei nº 7.689/88, por sua manifesta inconstitucionalidade.” (g. n.)

*A Procuradoria da Fazenda Nacional não interpôs recurso de apelação em face dessa decisão, tendo o Magistrado de primeiro grau, porém, **remetido de ofício** os autos do processo ao Tribunal Regional Federal da 1ª Região, que **negou** provimento à remessa de ofício, mantendo intacta a sentença tal como proferida. Não houve, tampouco, interposição de Recurso Especial ou Extraordinário em face do acórdão proferido pelo Tribunal, tendo a decisão transitado em julgado em 20 de fevereiro de 1992.*

.....

*Ao assim agir, contudo, o Fisco **afronta gravemente** o instituto constitucional da **coisa julgada**, merecendo, portanto, o auto de infração em questão ser integralmente cancelado, sob pena de ser admitida incontestável violação constitucional.*

Sobre as Relações Jurídicas "Continuativas" e os Limites Objetivos da Coisa Julgada

Para justificar o seu posicionamento e motivar a lavratura do auto de infração ora combatido, o Sr. Agente Fiscal afirmou no TVF que a coisa julgada poderia ser mutável nas hipóteses em surgem relações jurídicas distintas daquela que foi apreciada na decisão transitada em julgado, respaldando-se, para tanto, na decisão proferida pelo STF na ADI nº 15 e no Parecer PGFN/CPJ nº 492/2011.

.....

.....no caso da incidência da RMIT, cada ocorrência é única e não se repete, a cada acontecimento! Como decorrência, a incidência da Lei nº 7.689/88, faz surgir, cada vez que o contribuinte realiza a conduta abstratamente descrita na hipótese, uma única relação jurídica que, inclusive, se exaure com o pagamento para então, no ano seguinte, novamente se operasse a posituação da norma jurídica em abstrato prevista por referida legislação, caso ocorresse a hipótese nela prevista, e, assim, surgiria nova relação jurídica independente da anterior.

Com base neste raciocínio, nota-se, de imediato, que não há que se falar em relações jurídicas "continuativas,, no presente caso, como entendeu, equivocadamente o Sr. Agente Fiscal, visando relativizar a coisa julgada, pois cada relação jurídica decorrente da incidência da Lei nº 7.689/88 é única, dependente do ato do contribuinte de auferir lucro.

*Isso porque, no momento em que o TRF da 1ª Região reconheceu ser inaplicável à Impugnante, o conteúdo da Lei nº 7.689/88, tendo em vista sua manifesta **inconstitucionalidade**, editou norma individual e concreta que obstruiu a incidência, desde então, da RMIT da CSLL e, como consequência, apenas e tão somente se houver uma alteração da RMIT de referida contribuição (o que não ocorreu, como se verá adiante) é que será possível se cogitar da relativização da coisa julgada a que faz jus a Impugnante.*

.....

Em outros termos, a sentença que transitou em julgado favoravelmente à Impugnante, paralisou a incidência da Lei nº 7.689/88 na sua totalidade, em razão de sua manifesta inconstitucionalidade, não especificando (como não poderia, por estar adstrita aos termos do pedido feito pela Impugnante) qualquer limitação temporal à validade de referida decisão.

.....

*Portanto, dúvidas não há de que, (i) uma vez tendo a Impugnante proposto ação meramente declaratória de inexistência de relação jurídica entre ela e o Fisco, no que concerne à não incidência da Lei nº 7.689/88 por máculas no ato de formação desta Lei, insurgindo-se, portanto, contra a hipótese de incidência em abstrato prevista na referida norma, e **não contra uma cobrança determinada e precisamente identificada quanto ao valor, e em***

coordenadas de espaço e tempo (ato concreto), e, (ii) uma vez acolhido pelo órgão Judicial o pedido por ela pleiteada— que deve guardar exata conexão com aquele fato narrado — **não poderá ocorrer, uma vez que paralisada por decisão judicial transitada em julgado, a incidência de todos os critérios formadores da Lei nº 7.689/88, não nascendo, portanto, a obrigação tributária referente à CSLL para a Impugnante.**

Como decorrência, não poderia o Fisco neste momento pretender exigir a CSLL que entende devida, em absoluta afronta à coisa julgada, motivo pelo qual aguarda a Impugnante que esta C. Turma Julgadora determine o cancelamento integral da autuação fiscal originária do presente processo administrativo, mantendo-se, assim, intacta a segurança jurídica que norteia o ordenamento jurídico brasileiro.

Inocorrência de Relação Jurídica "Continuativa" e a Impossibilidade de Aplicação do Artigo 471, inciso I do Código de Processo Civil.

Ainda, a fim de demonstrar o equívoco de raciocínio cometido pela PGFN no Parecer citado pela d. Fiscalização no TVF, e evidenciar a necessidade de cancelamento da autuação ora combatida, passa-se a demonstrar, uma vez mais, a inexistência da relação jurídica continuativa (como mencionado anteriormente) no caso em questão. Dispõe o artigo 471 do Código de Processo Civil:

"Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo:

*I se, tratando-se de **relação jurídica continuativa**, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito; caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;*

II nos demais casos prescritos em lei."

*Em primeiro lugar, há uma determinação legal expressa destinada ao órgão judicante: está **impedido de decidir novamente a mesma lide**, isto é, não pode apreciar objeto que já tenha sido objeto de pronunciamento por órgão judicial — e com muito maior razão por qualquer outro órgão.*

*..... a parte que se vê na necessidade de que seja revisto o conteúdo da sentença deverá **expressamente pedir ao Juízo a revisão, o que não foi realizado, já que não houve o ajuizamento de ação rescisória pela União.***

*No caso da Impugnante, foi proferida sentença que determinou a paralisação da incidência integral da Lei nº 7.689/88. Isto significa que, **para o futuro, relativamente à aplicação da Lei nº 7.689/88, não haveria mais o nascimento de qualquer relação jurídica tributária entre a Impugnante e o Fisco, quanto mais de natureza continuativa.***

*Se assim é, não há que se falar em alteração das normas que disciplinam a relação tributária continuativa entre as partes. Mas, ainda que fosse possível a caracterização de uma relação jurídica continuativa no presente caso, o que se admite apenas a título de argumentação, **não ocorreu qualquer modificação de fato ou de direito que possa sustentar qualquer revisão do que foi estatuído na decisão proferida.***

De se ver, portanto, que existindo uma norma individual e concreta, decorrente de decisão transitada em julgado, que determine o comportamento do *contribuinte*, ***não em específicas situações, mas relativamente à conduta que seria abstratamente considerada como hipótese***, não poderia o Fisco, em hipótese alguma, pretender desobedecer tal ordem judicial sob a alegação de que as decisões posteriores do STF teriam o condão de relativizar a coisa julgada em direito tributário.

Por fim, em qualquer situação, jamais o Fisco poderia proceder à autuação da Impugnante — cujo objeto se reporta à mesma lide oportuna e definitivamente decidida pelo Poder Judiciário — sem pleitear a intervenção do Judiciário simplesmente porque perdeu o prazo para ingressar com a Ação Rescisória (instrumento correto para que se fizesse a "revisão" do que foi estatuído em sentença transitada em julgado).

Assim, por todo o exposto (ausência de relação continuativa, não alteração de fato ou direito e não apresentação de rescisória pela União) deverá essa E. Turma Julgadora, em obediência à coisa julgada, cancelar o auto de infração originário do presente processo administrativo.

Da Legislação Superveniente e da Ausência de Alteração dos Critérios Formadores da Regra Matriz da CSLL

*.....a decisão judicial passada em julgado favoravelmente à Impugnante determinou a paralisação da incidência da Lei nº 7.689/88 na **sua totalidade**. Isto quer dizer que os **cinco critérios da regra-matriz de incidência (material, espacial, temporal, quantitativo e pessoal)** foram congelados no que tange à incidência da Lei nº 7.689/88, porque aquela regra havia sido formada com máculas.*

Diante disso, seria possível, neste momento, pretender que a legislação a ela superveniente, que apenas trouxe de forma esparsa alguns dos critérios da hipótese de incidência da Lei nº 7.689/88, fosse capaz de — como em um toque de magia — retirar aquele selo impeditivo de sua aplicação?

Confira-se, neste sentido, as alterações legislativas aplicadas à CSLL, para que reste evidenciada a impossibilidade de se questionar uma decisão judicial transitada em julgado em razão de alterações legislativas supervenientes:

Legislação	Natureza da Alteração
Lei Complementar nº 70/91	Alíquota
Lei nº 8.383/91	Regras de Apuração e Pagamento/Base de Cálculo
Lei nº 8.541/92	Regras de Apuração e Pagamento/Base de Cálculo
EC nº 01/94	Alíquota
Lei nº 8.981/95	Regras de Apuração e Pagamento/Base de Cálculo
Lei nº 9.065/95	Regras de Apuração da Base de Cálculo Negativa da CSLL
Lei nº 7.856/89	Alíquota
Lei nº 8.034/90	Base de Cálculo
Lei nº 9.249/95	Base de Cálculo/Alíquota
Lei nº 9.430/96	Regras de Apuração e Pagamento/Base de Cálculo
Lei nº 11.727/08	Base de Cálculo

Assim, está mais do que provado que a legislação, posteriormente publicada à decisão transitada em julgado favoravelmente à Impugnante (1992), não modificou integralmente a

regra matriz de incidência da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido da forma como foi instituída pela Lei nº 7.689/88.

.....
Com efeito, sem a aplicação da Lei nº 7.689/88, não se consegue reunir todos os elementos da regra matriz de incidência da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, de modo que não se consegue estabelecer o nascimento da relação jurídica tributária que determina o recolhimento do mencionado tributo (obrigação tributária).
.....

Portanto, considerando-se que a decisão judicial transitada em julgado de forma favorável à Impugnante está plenamente vigente e não pode, sob pena de afronta ao princípio da segurança jurídica e à coisa julgada, ser modificada, aguarda-se que o lançamento fiscal ora combatido seja integralmente cancelado, tendo em vista que a Impugnante está judicialmente garantida no seu direito de não efetuar o recolhimento da CSLL.

Da Ilegalidade da Incidência dos Juros SELIC sobre a Multa de Ofício

Ainda que se entenda pela manutenção da autuação em análise, e da exigência da multa de ofício, o que se alega a título argumentativo, é certo que os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal.....
.....

.....**(i)** multa não é tributo; e **(ii)** só há previsão legal para que os juros calculados à taxa SELIC incidam sobre tributo (e não sobre multa), a cobrança de juros sobre a multa desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos artigos 5º, II, e 37 da Constituição Federal⁸, o que não pode ser admitido por essa E. Turma Julgadora.

.....
Assim, a exigência de juros calculados à taxa SELIC sobre a multa de ofício representa evidente afronta ao princípio constitucional da legalidade, o que não pode ser admitido.

Ante o exposto, caso não sejam acolhidos os demais argumentos aduzidos na presente Impugnação, o que se admite apenas a título argumentativo, a Impugnante aguarda que essa E. Turma Julgadora determine expressamente o cancelamento dos juros de mora, calculados com base na taxa SELIC, sobre a multa de ofício lançada no auto de infração originário do presente processo administrativo

Conclusões:

1) A Impugnante obteve para si decisão judicial (em ação meramente declaratória) já transitada em julgado há 21 (quinze) anos em que foi **declarada a inexistência de relação jurídica entre ela e o Fisco Federal, no que concerne à aplicação (incidência) da Lei nº 7.689/88, sem qualquer restrição quanto a um período determinado;**

2) Isto quer dizer que os efeitos decorrentes daquela decisão têm o condão de **paralisar a incidência da Lei nº 7.689/88 em seus cinco critérios formadores (material, espacial, temporal, quantitativo e pessoal);**

3) *Daí decorre que não mais nascerá qualquer relação jurídica entre a Impugnante e o Fisco, no que concerne aos eventos vindouros;*

4) *A legislação superveniente, não tem o condão de trazer de volta a aplicação da Lei nº 7.689/88 que restou paralisada, por conta da alteração de apenas alguns dos critérios componentes da Contribuição Social sobre o Lucro;*

DO PEDIDO

Pelo exposto, a Impugnante requer a esta E. Turma de Julgamento o recebimento, o conhecimento e o provimento da presente Impugnação, com a consequente desconstituição do crédito tributário exigido e o **cancelamento integral do auto de infração originário do presente processo administrativo em razão da impossibilidade de exigência da CSLL.**

Da análise dos fatos e alegações da impugnação e da autuação a Delegacia de Julgamento proferiu o seguinte julgamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Anocalendario: 2009

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA

Nas relações tributárias de natureza continuativa, não é cabível a alegação da coisa julgada em relação a fatos geradores ocorridos após alterações no ordenamento jurídico que origina a obrigação tributária. Assim não se perpetuam os efeitos da decisão transitada em julgado, que afasta a incidência da Lei nº 7.689/88, sob o fundamento de sua inconstitucionalidade, quando esta foi refutada por decisão plenária do Supremo Tribunal Federal.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, apresenta-se regular a incidência dos juros de mora sobre os valores da multa de ofício não pagos, a partir de seu vencimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão o contribuinte apresentou recuso voluntário no qual aduziu as seguintes alegações:

PRELIMINARES

2.1 – Da Nulidade da Decisão da Turma Julgadora – Ausência de Análise do Mérito da Impugnação (Cerceamento do Direito de Defesa)

Com efeito, apesar de a Recorrente ter expressamente contestado um dos fundamentos de mérito alegados pela Fiscalização para a lavratura do presente auto de infração, a DRJ se omitiu em analisar a previsão contida no próprio Parecer da PGFN apontada pela Recorrente no referido tópico, não proferindo sequer uma palavra a respeito do tema.

Diante de tal situação, é imperioso que se reconheça que, por ter a Turma Julgadora se furtado de analisar o mencionado argumento de defesa desenvolvido pela Recorrente, a decisão ora recorrida deverá ser anulada por este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Aponta omissão da Delegacia de Julgamento pela falta de análise de um dos argumentos apresentados pela defesa, razão pela qual, embasado nos precedentes apresentados, solicitado reconhecimento da nulidade da decisão.

2.2 - Do Entendimento Pacificado no STJ sobre o Trânsito em Julgado da CSLL – Recurso Repetitivo

Repisa os pontos alegados na impugnação sobre a decisão de recurso repetitivo julgado pelo STJ. Será melhor analisado na parte da análise meritória do voto.

2.3 – Da Aplicação do Artigo 62-A do Regimento Interno do CARF – Recentes Precedentes

Neste ponto, suscita que o CARF siga o julgado acima indicado do STJ em sede de recurso repetitivo e apresenta os precedentes abaixo:

**(i) Acórdão nº 9101-001.369 – 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais
– Relator: Valmir Sandri – Sessão de 04/06/2012**

"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, devem 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".

(ii) Acórdão nº 1301-001.097 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Relator: Carlos Augusto de Andrade Jenier – Sessão de 08/12/2012

"COISA JULGADA. CSLL. LEI 7.689/88. RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA RECURSO ESPECIAL Nº 1.118.893 MG. OBSERVÂNCIA.

1. De acordo com as expressas disposições contidas no art. 62-A do Regimento Interno deste CARF, as decisões proferidas pelo Colendo STJ em sede de Recursos Repetitivos (Art. 543-C do CPC) devem ser aqui, então, especificamente reproduzidas.

2. "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". (Resp nº 1.118.893 MG)".

Com relação a este ponto, iremos nos pronunciar na análise do mérito, juntamente com os demais argumentos apresentados pelo recorrente

2.4 – *Ad Argumentandum* - Da Impossibilidade de Motivar a Autuação Fiscal ora Combatida no Parecer PGFN nº 492/2011 – Direito de Lançamento Exclusivamente em Relação a Fatos Geradores Ocorridos Após 26 de Maio de 2011

MÉRITO

No Mérito apresenta as seguintes alegações que, juntas, todas seguem no mesmo sentido de que, acobertada pelo trânsito em julgado de ação judicial individual, não poderia ser imputada pelo lançamento da mesma CSLL relativa a períodos posteriores, vez que decisões judiciais posteriores do STF, mesmo que em sede de controle concentrado de constitucionalidade, não poderiam afetar a coisa julgada.

Ainda, nestes argumentos suscita a inexistência de modificações legislativas posteriores que pudessem alterar substancialmente a base jurídica em que foi emitida a decisão judicial que beneficia a empresa. Listemos os pontos de discussão.

3 – DO DIREITO

3.1 - Da Inexistência de Relação Jurídico-Tributária entre a Recorrente e a União em decorrência da Lei nº 7.689/88

3.2 - Sobre as Relações Jurídicas “Continuativas” e os Limites Objetivos da Coisa Julgada

3.3 - Inocorrência de Relação Jurídica “Continuativa” e a Impossibilidade de Aplicação do Artigo 471, inciso I do Código de Processo Civil

3.4 - Da Legislação Superveniente e da Ausência de Alteração dos Critérios Formadores da Regra Matriz da CSLL

Como todos os argumentos acima tratam, em síntese, do mesmo fato que se discute, qual seja, a possibilidade de a decisão do STF, posterior à decisão proferida em ação mandamental individual, poder modificar os efeitos da coisa julgada material.

3.5 – Da Ilegalidade da Incidência dos Juros SELIC sobre a Multa de Ofício

3.6 - Conclusões:

- 1) A Recorrente obteve para si decisão judicial (em ação meramente declaratória) já transitada em julgado há 21 (quinze) anos em que foi **declarada a inexistência de relação jurídica entre ela e o Fisco Federal, no que concerne à aplicação (incidência) da Lei nº 7.689/88, sem qualquer restrição quanto a um período determinado;**
- 2) Isto quer dizer que os efeitos decorrentes daquela decisão têm o condão de **paralisar a incidência** da Lei nº 7.689/88 em seus **cinco critérios formadores (material, espacial, temporal, quantitativo e pessoal);**
- 3) Daí decorre que não mais nascerá qualquer **relação jurídica entre a Recorrente e o Fisco**, no que concerne aos eventos vindouros;
- 4) A legislação superveniente, não tem o condão de trazer de volta a aplicação da Lei nº 7.689/88 que restou paralisada, por conta da alteração de apenas alguns dos critérios componentes da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;
- 5) O STJ já definiu, em sede de recurso repetitivo, que ainda que o STF se manifeste posteriormente sobre o assunto, **a sua decisão não tem o condão de alterar a eficácia da coisa julgada material constituída em sede de controle difuso;** e
- 6) A incidência dos juros SELIC sobre a multa de ofício é ilegal.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, por seu turno, apresentou contrarrazões nas quais aponta, em síntese, entre outros os seguintes argumentos:

Que não existe nulidade na decisão da Delegacia de Julgamento já que houve análise de toda a impugnação por parte daquela delegacia, não necessitando o julgador de rebater ponto a ponto todos os argumentos, quando formar seu convencimento por outras razões.

Que a alegada decisão do STJ em sede de recurso repetitivo não se aplica ao caso vez que referia-se a caso concreto de cancelamento de CDA relativa a ano-calendário 1991;

Que leis posteriores modificaram substancialmente a incidência da tributação pela CSLL, notadamente a Lei nº 8.212/91, o que interferiu no objeto da coisa julgada concretizada em controle concentrado.

Que a Decisão do STF transitada em julgado em 2007, modificou por definitivo os efeitos da coisa julgada, vez que emitida em face de controle concentrado de constitucionalidade.

Que a empresa já vem sendo autuada em outros processos relativos ao mesmo tema e que, no presente caso, em se tratando de lançamento relativo ao ano de 2011, a Decisão do STF deve se impor à anterior decisão proferida em controle difuso de constitucionalidade.

Processo nº 19515.721887/2013-24
Acórdão n.º **1401-002.045**

S1-C4T1
Fl. 710

Apresenta precedentes de outros processos da mesma empresa/hipótese para sustentar seus argumentos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos legais, por isso dele tomo conhecimento.

Iniciemos com a análise das preliminares levantadas pelo recorrente em sua peça.

2.1 – Da Nulidade da Decisão da Turma Julgadora – Ausência de Análise do Mérito da Impugnação (Cerceamento do Direito de Defesa)

Neste ponto o recorrente alega que a Delegacia de Julgamento não teria analisado o ponto de discussão relativo ao fato de a fiscalização ter se baseado em Parecer da PGFN para realizar a autuação e, no entanto, conforme sua interpretação, este parecer apresentar entendimento de que somente poderiam ser realizados lançamentos relativos a fatos geradores ocorridos após a edição deste mesmo parecer (maio/2011).

Analisando a decisão emitida, verificamos o seguinte trecho que trata do ponto.

*A decisão judicial indicada pelo contribuinte apreciou especificamente a Lei nº 7.689/88, porém houve alteração na legislação cuja inconstitucionalidade o contribuinte sustenta ser coisa julgada a seu favor, pela qual pretende **ad eternum** ser liberado do recolhimento da contribuição social.*

*A autoridade tributária reconhece a existência da referida ação judicial. **Contudo, entendeu que tal decisão não alcança os fatos geradores posteriores à declaração de constitucionalidade**, prolatada pelo Corte Constitucional, dos mesmos dispositivos. Para isso, apóia-seno Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 (fls. 337/345). (grifo nosso)*

De fato, em decisão plenária, o STF declarou a constitucionalidade da CSLL, em sede do RE nº 1467339, em 29/06/92, com a seguinte ementa:

EMENTA: 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^a, 2^o e 3^o da Lei 7689/88. Refutação dos diferentes argumentos com que se pretende sustentar a inconstitucionalidade desses dispositivos legais.

- Ao determinar, porém, o artigo 8^a 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 deste, 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^o da Lei 7689/88.

Assim, a presente lide reside no confronto entre os efeitos da coisa julgada que declarou a inconstitucionalidade da CSLL e posterior decisão da Corte Suprema que declarou a sua constitucionalidade.

Ora da leitura do trecho acima demonstra-se que, apesar de curta a manifestação da Delegacia de Julgamento correu no sentido de que o Parecer da PGFN serviu de apoio à apresentação dos motivos da autuação e que, na discussão sobre esta a base da autuação é que a decisão judicial anterior não pode prevalecer ante a decisão posterior do STF que declarou a constitucionalidade da norma.

Assim, a decisão, mesmo que não obrigatoriamente tenha de se manifestar sobre todos os pontos de defesa, quando possa basear sua decisão em outros, neste caso, não se omitiu. Apenas não alongou a discussão neste ponto, vez que considerou, desde seu início, que o fato que alterou a possibilidade de imposição da CSLL contra a empresa foi a decisão do STF sobre o tema e não a edição do Parecer da PGFN. Por isso, rejeito esta preliminar.

2.2 - Do Entendimento Pacificado no STJ sobre o Trânsito em Julgado da CSLL – Recurso Repetitivo

Saliente-se que na sessão de julgamento realizada dia 23/03/2011, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça reconheceu a ilegalidade da cobrança de CSLL em face dos contribuintes que obtiveram decisões transitadas em julgado, nas quais tenha havido o reconhecimento da inconstitucionalidade material da Lei nº 7.689, de 1988.

Neste ponto a argumentação recursal prende-se ao fato de o STJ, em julgamento de processo ter se manifestado contra a cobrança da CSLL aos contribuintes que sejam beneficiários de decisão judicial que reconheça a inconstitucionalidade desta.

Tendo em vista a emissão de recente acórdão por parte da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre o mesmo tema e contribuinte, utilizaremos trechos deste acórdão, com o qual comungamos do mesmo entendimento para apresentar nossa análise do caso.

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, sobretudo, 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.

Assim, rejeito esta outra preliminar, tendo em vista que, conforme destacado acima a arcabouço jurídico no qual foi emitida a decisão suscitada é diverso do que se verificou à época dos fatos geradores da presente autuação, por isso, tal decisão não poderia ser acatada como base para a anulação deste procedimento.

2.3 – Da Aplicação do Artigo 62-A do Regimento Interno do CARF – Recentes Precedentes

Com relação a este ponto, iremos nos pronunciar na análise do mérito, juntamente com os demais argumentos apresentados pelo recorrente

2.4 – Ad Argumentandum - Da Impossibilidade de Motivar a Autuação Fiscal ora Combatida no Parecer PGFN nº 492/2011 – Direito de Lançamento Exclusivamente em Relação a Fatos Geradores Ocorridos Após 26 de Maio de 2011

Neste ponto remetemos à análise já acima realizada que rejeitou a preliminar por uma possível omissão da DRJ sobre o argumento.

Aqui, assim, com mais acima salientado, entendemos que o parecer, na parte que trata da possibilidade de modificação dos efeitos da coisa julgada, entende que a modificação e o retorno à possibilidade de lançamento da CSLL, decorreriam da emissão da decisão do STF que em sede de controle concentrado de constitucionalidade, considerou constitucional a incidência da CSLL a partir do ano de 1989.

Ora, referida decisão foi prolatada em 2007 e não em 2011. É desta decisão que trata o Parecer da PGFN e não da edição do próprio parecer que, em verdade traz uma análise jurídica dos fatos decorrentes da decisão do STF e a ela se refere não constituindo o próprio parecer em norma jurídica e, assim, marco inicial da possibilidade de autuação, como tentar fazer entender o recorrente.

Neste sentido, rejeito também esta preliminar.

MÉRITO

No Mérito apresenta as seguintes alegações que, juntas, todas seguem no mesmo sentido de que, acobertada pelo trânsito em julgado de ação judicial individual, não poderia ser imputada pelo lançamento da mesma CSLL relativa a períodos posteriores, vez que decisões judiciais posteriores do STF, mesmo que em sede de controle concentrado de constitucionalidade, não poderiam afetar a coisa julgada.

Ainda, nestes argumentos suscita a inexistência de modificações legislativas posteriores que pudessem alterar substancialmente a base jurídica em que foi emitida a decisão judicial que beneficia a empresa. Listemos os pontos de discussão.

3 – DO DIREITO

3.1 - Da Inexistência de Relação Jurídico-Tributária entre a Recorrente e a União em decorrência da Lei nº 7.689/88

3.2 - Sobre as Relações Jurídicas “Continuativas” e os Limites Objetivos da Coisa Julgada

3.3 - Inocorrência de Relação Jurídica “Continuativa” e a Impossibilidade de Aplicação do Artigo 471, inciso I do Código de Processo Civil

3.4 - Da Legislação Superveniente e da Ausência de Alteração dos Critérios Formadores da Regra Matriz da CSLL

Como todos os argumentos acima tratam, em síntese, do mesmo fato que se discute, qual seja, a possibilidade de a decisão do STF, posterior à decisão proferida em ação mandamental individual, poder modificar os efeitos da coisa julgada material com vistas a possibilitar a imposição de lançamentos da CSLL.

Iremos nos socorrer do Acórdão nº 9101.002.583, da 1a. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, proferido nos autos do processo nº 19515.003932/200717, que trata de processo do mesmo contribuinte e mesmo objeto, relativo a lançamentos de CSLL dos

anos de 2002 a 2006. Conforme dissemos acima, nesta decisão encontram-se os argumentos com os quais comungamos e, assim, demonstram o nosso entendimento sobre o caso.

Acórdão nº 9101.002.583

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo Relatora

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 parágrafo 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, parágrafo 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, parag. 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, parag.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, parag. 5, inc.III; e 195, parags. 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 jurídico 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 JURIDICAS. Lei n. 7.689, de 15.12.88.

I. - Contribuições para fiscais: 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, é 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 parag. 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, parag. 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 é que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1.).

V. - Inconstitucionalidade do art. 8., da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art. 150, III, "a") qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro no prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, parag. 6). 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, daí 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 E 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, PORÉM, 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 consectários princípios da não surpresa e da proteção à confiança, bem como por força do que prevê o art. 146 do CTN, entende-se, aqui, que naquelas específicas hipóteses em que a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, em face do advento de precedente objetivo e definitivo do STF em sentido contrário ao nela sufragado, tenha ocorrido em momento anterior à publicação deste Parecer, e tendo havido inércia dos agentes fazendários, o termo a quo para o exercício, pelo Fisco, do direito de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributo em questão é a data da publicação deste Parecer, o que significa dizer que apenas os fatos geradores praticados a partir desse instante poderão ser objeto de lançamento.

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.

Consoante o acórdão acima apresentado com o qual, ratifiquemos, comungamos nosso entendimento, demonstra-se que as modificações normativas posteriores sobre a regra de incidência da CSLL, juntamente com a decisão do STF proferida em controle concentrado de constitucionalidade possibilitam, em nosso entender, a realização de lançamentos de CSLL mesmo diante de contribuinte que possuía, anteriormente, ação judicial concessória do direito de não incidência da contribuição.

Todos os argumentos apresentados pela recorrente se encontram combatidos no já referido e, em nosso entender, completo acórdão transcrito.

Além disso, no presente caso, tentamos realizar o raciocínio contrário para verificar se a conclusão seria a mesma. Lembramos então da época que existiam diversas ações relativas à modificação das alíquotas do PIS. Em diversas destas ações, notadamente as impetradas logo após a edição das normas que alteraram a contribuição, os contribuintes restaram por ter seu direito denegado.

Posteriormente o Senado Federal emitiu resolução retirando a validade das normas que alteraram a imposição do PIS. Nestes casos existia coisa julgada material contra estes contribuintes. Mesmo assim, com base na resolução do Senado, estes contribuintes que possuíam decisão contrária puderam exercer o seu direito de crédito relativo aos pagamentos a maior do PIS.

Nas relações jurídicas de trato continuativo como são as do presente caso, modificações legislativas e/ou judiciais podem sim interferir na coisa julgada, visto que não se pode eternizar um julgado contra normas posteriores e contra a análise do órgão máximo de controle da constitucionalidade em nossos país.

Por todo o exposto voto, em relação à possibilidade de lançamento da CSLL contra o contribuinte, por negar provimento ao recurso.

3.5 – Da Ilegalidade da Incidência dos Juros SELIC sobre a Multa de Ofício

Com relação à alegação de impossibilidade de incidência de juros calculados pela SELIC sobre a multa de ofício, entendo por bastante elucidativa a argumentação apresentada em voto proferido pela DRJ/Florianópolis no acórdão nº 07-38.069 - 3ª Turma da DRJ/FNS relativo ao assunto. Por isso transcrevo a parte do mesmo o adoto como suficiente para justificar a não aceitação das alegações do recorrente quanto a este ponto.

De todo modo, para comprovar que o tema não está pacificado nas Egrégias Câmaras Superiores administrativas, como pretende fazer crer o interessado, cita-se ementa de acórdão proferida pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício está amparada em lei:

“JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.” (1º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, acórdão 103-22197, sessão de 07/12/2005)

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. Os artigos a seguir assim dispõem:

“Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”(negritamos)

“Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

“Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”. (grifei)

Enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139) trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por sua vez, o artigo 161, do mesmo diploma legal, dispõe que ao crédito tributário não pago no vencimento devem ser acrescidos os juros moratórios.

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.”(negritamos)

Destarte, o CTN admite a incidência de juros de mora sobre as multas lançadas de ofício. A expressão *“sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”* apenas reforça a idéia de que juros e multa não são excludentes entre si.

A incidência de juros sobre as multas de ofício, ao contrário do que alega o interessado, foi introduzida pelo legislador ordinário justamente através da Lei nº 9.430/1996, cujo art. 61 dispõe:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento." (grifei)

Verifica-se que a lei utiliza a expressão "débitos decorrentes de tributos e contribuições". Ora, as multas de ofício proporcionais, lançadas em função de infração à legislação tributária de que resulta falta de pagamento de tributo, como é o caso, são débitos decorrentes de tributos e contribuições.

Não se trata de mera imprecisão terminológica do legislador, mas sim de ampliação do campo de incidência dos juros de mora para abranger também as multas de ofício, o que é perfeitamente compatível com nosso sistema jurídico tributário. Tanto é assim, que a mesma Lei nº 9.430/1996, em seu artigo 43, expressamente prevê essa hipótese no caso de multas lançadas isoladamente:

"Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento." (negritamos)

Desta forma, conforme demonstrado, mostra-se perfeita a conclusão a que chegou o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02 de abril de 1998:

"3. (...). Assim, desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento, desde que estejam associadas a:

- a) fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97;*
- b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31.12.94, se não tiverem sido objeto de pedido de parcelamento até 31.08.95."*

Assim, tem plena previsão legal a incidência de juros moratórios – Taxa Selic sobre a multa de ofício aplicada em decorrência de infração, como é o caso dos autos, haja vista esta compor o crédito tributário.

Pelo apresentado acima, entendo estar correta a decisão de Piso na parte em manteve a exigência da aplicação da taxa SELIC sobre o crédito tributário relativo à multa de ofício. Assim, voto por negar provimento ao recurso quanto a este ponto.

Por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares levantadas e no mérito, negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator