



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

Processo nº 19647.017451/2008-74
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1103-001.006 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2014
Matéria Auto de infração CSLL - efeitos de decisão judicial
Recorrente WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

CSLL - COISA JULGADA - RELAÇÃO CONTINUATIVA -
DECLARAÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE DO STF - LIMITES -
RESP Nº 1.118.893-MG - REPETITIVO

Ainda que se adotasse a teoria da transcendência dos motivos determinantes da decisão, o julgamento do REsp nº 1.118.893-DF não socorreria a recorrente, pois a colocação de que a declaração de constitucionalidade da CSLL pelo STF não abala a coisa julgada (anterior) não foi *ratio decidendi* da decisão desse REsp, tampouco incidente de inconstitucionalidade (com ampliação da teoria, superando o art. 469, III, do CPC), mas apenas *obiter dictum* em sentido estrito.

CSLL - COISA JULGADA - RELAÇÃO CONTINUATIVA -
DECLARAÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE DO STF - LIMITES -
ADI Nº 15-2/DF - PARECER PGFN/CRJ/492/2011

Apenas a decisão em controle concentrado de constitucionalidade (que é a maior verticalidade da tutela da Direito Constitucional objetivo) faz cessar a autoridade da coisa julgada anterior sem necessidade de ação revisional, nem de rescisória. Os comandos da Lei Complementar 73/93, Lei Orgânica da AGU, não são vinculativos a órgãos da administração-judicante, a lhes tornar cogente parecer da Fazenda Nacional. A recorrente tem decisão favorável, cujo dispositivo acobertado pela coisa julgada é a inexigibilidade da CSLL (em face de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88). Como o ADI nº 15-1/DF, que declarou a constitucionalidade da Lei 7.689/88, transitou em julgado em 2007, cessa a autoridade da coisa julgada automaticamente, desse momento em diante (efeito a partir de então), de modo que somente a CSLL relativa a esse ano é exigível da recorrente.

MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/08/2014 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 20/08/2014

por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 22/08/2014 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO,

Assinado digitalmente em 18/09/2014 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA

Impresso em 02/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Até agosto de 2007, a recorrente estava coberta pela autoridade da coisa julgada, sendo indevida multa isolada sobre as estimativas de CSLL até esse mês. Multa isolada para as demais estimativas igualmente descabida. Apenado o continente, incabível apenas o conteúdo. Penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos. Princípio da consunção em matéria apenatória. A aplicação da multa de ofício de 75% sobre as CSLL exigidas exclui a aplicação da multa de ofício de 50% sobre CSLL por estimativa dos mesmos anos-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado DAR provimento PARCIAL para excluir da exigência (i) o crédito tributário de CSLL relativo aos anos-calendário 2003 a 2006 e (ii) as multas isoladas, por maioria, vencidos os Conselheiros André Mendes de Moura e Eduardo Martins Neiva Monteiro (Relator), que negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Shigueo Takata.

(assinado digitalmente)
Aloysio José Percínio da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro – Relator

(assinado digitalmente)
Marcos Shigueo Takata – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro, Fábio Nieves Barreira, André Mendes de Moura, Marcos Vinícius Barros Ottoni, Marcos Shigueo Takata e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

Trata-se de auto de infração de CSLL e de multa por falta/insuficiência de recolhimentos de estimativas, relativos aos anos-calendário **2003 a 2007**, no valor total de R\$55.510.306,47 (cinquenta e cinco milhões, quinhentos e dez mil, trezentos e seis reais e quarenta e sete centavos), valores originários, tendo sido ainda aplicada multa de ofício no percentual de 75% (fls.3/21)¹.

A ciência do sujeito passivo ocorreu em 7/10/08 (fl.4).

No Termo de Encerramento Parcial de Ação Fiscal (fls.22/24), consignou-se, em síntese:

- o contribuinte não efetuou apuração de CSLL no ano-calendário, não tendo, no período fiscalizado, havido registro de escrituração de pagamento ou apresentação de DCTF quanto àquela contribuição social;
- “...a empresa deixou de efetuar o pagamento da CSLL por entender encontrar-se garantida por sentença proferida no Mandado de Segurança nº 90.0002070-0, impetrado na Justiça Federal em 29/05/1990 e no Acórdão de julgamento da improcedência da Ação Rescisória nº 310-PE, promovida pela Fazenda Nacional”;
- nos termos da legislação de regência, “...a obrigação das empresas de contribuírem para a Seguridade Social decorre de determinação constitucional prevista no artigo 195, da nossa constituição, de forma que, a sentença obtida pela empresa, no Mandado de Segurança nº 90.0002070-0, em 29/05/1990, não impede a aplicação da Lei Orgânica da Seguridade Social, nº 8.212 de 24/07/1991, em conjunto com as demais normas legais posteriores”;
- de acordo com pronunciamento da Procuradoria Regional da Fazenda Nacional, por meio do Ofício nº 85/PRFN/2008, de 28/8/08, “...a sentença proferida no MS 90.0002070-0 apreciou um feito cujo suporte é constituído por relações continuativas, e como tal, dita decisão, atende aos pressupostos do tempo em que foi proferida, sem, entretanto, atingir a própria relação jurídica, que continua sujeita às variações de seus elementos”;
- as bases de cálculo foram apuradas a partir de informações prestadas nas DIPJ;
- a multa isolada por falta de pagamentos de estimativas é devida por força do art.44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15/6/07.

A Terceira Turma da DRJ – Recife (PE) considerou procedente o lançamento, conforme acórdão de fls.600/613, que recebeu a seguinte ementa:

CSLL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. A modalidade de lançamento por homologação se dá quando o contribuinte apura o montante tributável e efetua o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa. Afastada a hipótese de lançamento por

homologação, ante a inexistência de qualquer pagamento, aplica-se a regra geral contida no art. 173 do CTN, segundo a qual o termo de início da contagem do prazo de decadência é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ESTIMATIVAS MENSAIS. MULTA ISOLADA. DECADÊNCIA. O prazo decadencial para lançamento da multa isolada por falta de antecipação mensal da CSLL é o previsto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

COISA JULGADA. EFEITOS. LIMITES. RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUADA. Alterações legislativas na norma impugnada afetam a imutabilidade da coisa julgada, interrompendo seus efeitos nos casos de relação jurídica continuativa.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA. Uma vez efetuada a opção pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita a antecipações mensais da contribuição, calculadas com base em estimativa. O não recolhimento ou o recolhimento a menor do tributo sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. É cabível a aplicação da multa exigida em face do não-recolhimento das estimativas mensais concomitantemente com a multa proporcional referente à CSLL devida e não paga ao final do período, haja vista as respectivas hipóteses de incidência cuidarem de situações distintas.

Devidamente cientificado em 10/2/09 (fl.618), o contribuinte apresentou tempestivamente recurso voluntário em 11/3/09 (fls.628/650), em que aduz:

Preliminar

- a multa relativa ao período de abril a setembro de 2003 não subsistiria em face da decadência, considerando-se o decurso do prazo prescrito no art.150, §4º, do Código Tributário Nacional (CTN), conforme precedentes administrativos;

Mérito

- possuiria decisão judicial transitada em julgado há 16 anos, com declaração de inexistência de relação jurídico-tributária com a União, decorrente da Lei nº 7.689/88, instituidora da CSLL, sem perda de efeitos com o advento de legislação posterior (art.11 da Lei nº 8.114/90; arts. 41, §3º, e 44 da Lei nº 8.383/91; art.23, §1º, da Lei nº 8.212/91; art.11 da Lei Complementar nº 70/91; Emendas Constitucionais nº 1/90 e 10/96; art.2º da Lei nº 9.316/96; arts.6º e 7º da MP nº 1.858-8/99), que apenas teriam majorado as alíquotas da CSLL ou, no caso das emendas constitucionais, destinado parte do produto de sua arrecadação para o Fundo Social de Emergência;

- a Lei nº 7.689/88 seria a fundamentação da exigência, sendo que “...a própria D. Autoridade Fiscal, contradizendo suas afirmações, aponta, quando da lavratura do Auto de Infração ora recorrido, o artigo 2º e §§ da Lei nº 7.689/88 como fundamento legal da exigência dos créditos de CSLL”;

- inexistiria norma que tenha regulado a matéria objeto da Lei nº 7.689/88, que seja com ela incompatível ou que a tenha revogado expressamente;

- a Lei nº 7.689/88 estaria expressamente mencionada nas Lei nº 8.114/90, 8.383/91, 8.112/91, 9.316/96; na Lei Complementar nº 70/91; nas Emendas Constitucionais nº 1/90 e 10/96; e na MP nº 1.858-8/99;
- decisão do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes (acórdão nº 101-91.553, de 18/11/97), corroboraria a tese da defesa;
- seria inaplicável a Súmula STF nº 239, vez que a decisão judicial de declaração de inexistência de relação jurídico-tributária ocorrera no contexto de uma relação continuativa, conforme já decidido pela Oitava Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes (acórdão nº 108-06090, de 13/4/00);
- para o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em decisão publicada em 16/6/08, “...*além da mera alteração de expressões nas diferentes legislações que regularam a CSLL, ou mesmo das alíquotas praticadas, não houve real mutação de critérios, pressupostos e condições que já haviam sido objeto de expressa declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7689/88, que pudesse justificar a exigência de CSLL pelo Fisco*”;
- seria indevida a aplicação concomitante de multa de ofício proporcional com a multa de ofício isolada por falta de recolhimento de estimativas;
- caso se entenda pela manutenção da multa isolada, deveria ser aplicada no percentual de 50% (cinquenta por cento).

Em contrarrazões (fls.704/764), a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) sustentou:

- não teria ocorrido a decadência quanto às multas isoladas, relativas aos meses de abril a setembro de 2003, sendo aplicável o art.173, I, do CTN, vez que se trata de lançamento de ofício, inexistindo atividade do contribuinte a ser homologada, conforme precedentes administrativos (acórdãos nºs 101-96215, 101-96066, 205-01424, CSRF/01-05.653);
- nos termos do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2434/2008, a adequada compreensão dos limites objetivos das decisões judiciais não prescindiria da análise dos elementos integrantes da demanda;
- sendo de trato sucessivo a relação jurídico-tributária sob análise, o decidido no *mandamus* não se sobreporia às alterações legislativas, sendo que a imutabilidade da coisa julgada material existiria sobre o pedido e os fatos deduzidos na inicial, conforme artigos 468 e 471 do Código de Processo Civil;
- “...*com a superveniência de alterações legislativas a regular a relação jurídica continuativa, surge nova equação jurídica*”;
- dispositivos legais posteriores à Lei nº 7.689/88 (Leis nº 7.856/89, 8.034/90, 8.212/91, 8.383/91 e LC nº 70/91), teriam implementado importantes modificações no quadro normativo relativo à CSLL;
- nos termos da Súmula STF nº 239, “*Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores*”;
- no mandado de segurança impetrado pelo contribuinte, não teriam sido apreciadas, por óbvio, as alterações legislativas, “...*não integrando a causa de pedir da demanda, motivo pelo qual não integram a lide, ensejando o surgimento dos créditos tributários, oriundos da subsunção dos fatos geradores posteriores à decisão*”;

- ao se conferir efeitos prospectivos à decisão judicial, quanto a fatos geradores ocorridos após as alterações legislativas, *“ter-se-ia por portas travessas uma ISENÇÃO ATÍPICA, ao arrepio do princípio da legalidade tributária”*;
- decisões administrativas (acórdãos nºs 101-94417, 103-20057, 105-14668, 105-13884, 108-07921, 108-06232, CSRF/01-05.513, 101-93734 e 05-13756) e judiciais (REsp 742413, de 18/11/08; RE 99435, de 17/6/83; AgRg na MC 14843, 1ª Turma do STJ, de 19/11/08; REsp 599.764/GO) corroborariam a tese da Fazenda Nacional;
- *“...a declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88 não consta nos dispositivos da sentença e acórdão, tendo sido declarada pela via do controle difuso e de forma incidental, como lhe é característico. Assim, como a declaração de inconstitucionalidade não integra o dispositivo das decisões, não há trânsito em julgado desta em favor da recorrente”*, conforme dispõe o art.469, I e III, do Código de Processo Civil (CPC);
- conforme entendimento do STJ, a declaração de inconstitucionalidade em sede de controle difuso não seria alcançada pela coisa julgada, tendo em vista não ser o objeto da lide (REsp 591.227/DF, de 2/6/05; REsp 281207/GO; AgRg no AgRg no REsp 773121/DF, de 4/4/06);
- restaria à contribuinte demandar judicialmente para se eximir das exações tributárias baseadas nas alterações legislativas posteriores à Lei nº 7.689/88;
- na ADI nº 15/DF, o STF declarou a inconstitucionalidade apenas dos artigos 8º e 9º da Lei nº 7.689/88;
- não haveria ilegalidade na exigência concomitante da multa de ofício proporcional com a multa isolada por falta de recolhimentos de estimativas, pois se tratam de infrações diversas, ainda que possuam bases de cálculo idênticas.

Às fls. **796/798** e **822/825**, constam petições do Recorrente, protocolizadas em 2/6/11 e 15/2/13, em que noticia decisão do STJ (REsp nº 1.118.893-MG), proferida sob o rito do recurso repetitivo.

É o que importa relatar.

Voto Vencido

Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, Relator.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento dos recursos.

Da preliminar de decadência

O Recorrente entende que as multas isoladas, relativas aos períodos de apuração de abril a setembro de 2003, não deveriam subsistir em razão da decadência, conforme art.150, §4º, do CTN.

Tal dispositivo legal reserva-se aos lançamentos por homologação, entendido como aqueles em que o sujeito passivo, sem participação da autoridade administrativa, efetua a apuração do *quantum* devido e efetiva o respectivo pagamento. Nesta hipótese, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a Fazenda Nacional dispõe do prazo de

5 (cinco) anos para homologar aquela atividade que resultou no recolhimento do tributo, pois, caso contrário, considera-se definitivamente extinto o crédito tributário.

Em se tratando de penalidade pelo descumprimento da obrigação principal de recolher estimativas mensais, exige-se, em regra, um proceder do Fisco federal no sentido de constituir o respectivo crédito tributário e subsequentemente passar a exigí-lo, a demandar necessariamente um lançamento de ofício. Nestes casos, não se encontra a regra de contagem do prazo decadencial no art.150, §4º, do CTN, reservado, repita-se, a lançamentos por homologação, mas na regra geral estatuída em seu art.173, I:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado

Considerando o período de apuração mais remoto (abril/2003), a contagem do prazo decadencial iniciou-se no primeiro dia de janeiro de 2004, tendo se encerrado em 31/12/08. Como o lançamento foi cientificado ao contribuinte em 7/10/08, não há se falar em decadência.

Não se acolhe tal preliminar.

Do mérito

O cerne da controvérsia reside na análise quanto aos efeitos da decisão judicial transitada em julgado, proferida no Mandado de Segurança nº 90.0002070-0, essencialmente se alcançariam relações jurídico-tributárias subsequentes.

A jurisprudência administrativa firmou-se no sentido de que, em caso de mudanças no estado de direito, determinada decisão judicial que tenha eximido o contribuinte da apuração e recolhimento da CSLL instituída pela Lei nº 7.689/88, sob fundamento de sua inconstitucionalidade, ainda que transitada em julgado, não inibiria o lançamento da CSLL quanto a fatos geradores posteriores à vigência da legislação superveniente.

A *res judicata* relaciona a determinada decisão judicial, que cuidou de questões situadas no plano do direito tributário material, não impediria que lei nova passasse a reger diferentemente os fatos ocorridos a partir de sua vigência, como preceitua o inciso I, do art. 471 do CPC:

“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 revisão do que foi estatuído na sentença;”

Nesse contexto, vale ressaltar que a Lei nº 7.689, de 15/12/88, foi alterada por vários preceptivos legais.

Como dito, de acordo com a jurisprudência administrativa a eficácia da coisa julgada restringir-se-ia aos fatos geradores regulados pelas normas de regência vigentes à

época da prolação da decisão, não produzindo efeitos, em caso de alteração do quadro normativo, por se tratar de relações jurídicas continuativas, de trato sucessivo. Vejamos:

“CSL - COISA JULGADA - RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUATIVA - PERENIDADE - LIMITE TEMPORAL - Não são eternos os efeitos da decisão judicial transitada em julgado que afasta a incidência da Lei nº 7.689/88 sob fundamento de sua inconstitucionalidade. Ainda que se admitisse a tese da extensão dos efeitos dos julgados nas relações jurídicas continuadas, esses efeitos sucumbem ante pronunciamento definitivo e posterior do Supremo Tribunal Federal em sentido contrário, como também sobrevindo alteração legislativa na norma impugnada [...]” (1ªSJ, 1ª Câmara, 3ª Turma Ordinária, Acórdão nº 1103-00.440, de 31/3/11, Rel. Cons. Mário Sérgio Fernandes Barroso)

“CSLL - DECISÃO JUDICIAL - COISA JULGADA - ALCANCE, A declaração de inconstitucionalidade de determinada Lei, ainda que transitada em julgado, não obsta nova exigência do mesmo tributo em períodos posteriores com base em diploma legal, também superveniente, que cuida e regula inteiramente a matéria (Acórdão CSRE/01-05.478) [...]” (1ª SJ, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Acórdão nº 1401-00.325, de 1/9/10, Rel. Cons. Fernando Luiz Gomes de Mattos)

“[...] COISA JULGADA. RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUATIVA. DESNECESSIDADE DA AÇÃO RESCISÓRIA — A jurisprudência pátria (tanto a judicial quanto a administrativa) tem entendido que nas relações tributárias de natureza continuativa entre o Fisco e o Contribuinte, não é cabível a alegação da exceção da coisa julgada em relação aos fatos geradores sucedidos após alterações legislativas e, uma vez que os fatos geradores da obrigação tributária aqui discutidos são posteriores às alterações legislativas, nada obsta que seja realizado o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido via Auto de Infração.” (1º CC, 1ª Câmara, Acórdão nº 101-93.734, de 24/1/02, Rel. Cons. Raul Pimentel)

“[...] CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - COISA JULGADA - RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUATIVA - A jurisprudência pátria (tanto a judicial quanto a administrativa) tem entendido que nas relações tributárias de natureza continuativa entre o Fisco e o contribuinte, não é cabível alegação da exceção da coisa julgada em relação aos fatos geradores sucedidos após as alterações legislativas e, uma vez que os fatos geradores da obrigação tributária aqui discutidos são posteriores a alteração legislativa, nada obsta que seja realizado o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro via Auto de Infração, independentemente do resultado final da Ação Rescisória [...]”. (1º CC, 3ª Câmara, Acórdão nº 103-20.057, de 17/8/99, Rel. Cons. Lúcia Rosa Silva Santos)

Como posto pelo Cons. Mário Sérgio Fernandes Barroso no voto condutor do mencionado acórdão desta Terceira Turma:

“[...] a decisão do STF, ao considerar constitucional a CSLL, à exceção do art. 8.º da lei 7.689/88, produziu alteração no estado de direito preexistente, de forma que não restou preservado o estado de direito anterior, seja pelas inovações introduzidas por leis ulteriores àquela instituidora da CSLL, seja pela decisão do STF que a julgou constitucional.

Tampouco há que se falar em ofensa à coisa julgada, por estar a situação sub examine sob o abrigo da previsão contida no art. 471, inciso I, do Código de Processo Civil. Atente-se para a lição de Vicente Greco Filho (Direito Processual Brasileiro, 2.º Volume, Ed. Saraiva, 14.ª ed, pág.248) sobre a questão:

‘Diferente, porém, é a situação se existe fato novo ou diferente que venha a constituir fundamento jurídico para outra demanda. Nesse caso, o problema da coisa julgada não se põe, porque o fato que constitui fundamento jurídico novo enseja outra demanda diferente e a coisa julgada se refere a demandas idênticas nos três elementos: mesmas partes, mesmo pedido e mesma causa de pedir.’”

Relativamente à presente autuação, como bem observado pelo Recorrente, consta do campo “*Enquadramento Legal*” menção ao art.2º, e parágrafos, da Lei nº 7.689/88 (fl.5). Não obstante, no Termo de Encerramento Parcial de Ação Fiscal, integrante do auto de infração, observou-se que a incidência da CSLL também se fundamentou no art.195 da CF/88, Leis nº 8.034, de 12/4/90; 8.212, de 24/7/91; 8.981, de 20/1/95, e 9.430, de 27/12/96.

É de rigor notar que a Lei nº 8.034/90 alterou a composição da base de cálculo da CSLL, disposta no art.2º, §1º, da Lei nº 7.689/88. Na redação original deste dispositivo, ajustar-se-ia o resultado do período-base pela “*exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido*”, “*exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computado como receita*” e “*exclusão do lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art.1º, §1º do Decreto-Lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988*”, sendo que esta última hipótese já havia sido revogada pela Lei nº 7.856/89. Com a edição da Lei nº 8.034/90, acrescentaram-se outras hipóteses de ajuste no art.2º, §1º, “c”, da Lei nº 7.689/88, ainda vigentes: “*1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido*”, “*2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base*”, “*3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda*”, e “*6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso do período-base*”.

A Lei nº 8.212/91 já confirmava a apuração da base de cálculo levando-se em consideração os ajustes trazidos pela Lei nº 8.034/90. Em conformidade com o art.195 da CF/88, estabeleceu que contribuições sociais seriam aquelas, por exemplo, incidentes sobre o faturamento e o lucro. Vejamos:

“Art. 10. A Seguridade Social será financiada por toda sociedade, de forma direta e indireta, nos termos do art. 195 da Constituição Federal e desta Lei, mediante recursos provenientes da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de contribuições sociais.

Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

.....

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

.....

d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;

.....

Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22, são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:

.....

II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990.”

Com a Lei nº 8.981/95, novas disposições passaram igualmente a reger a apuração da CSLL. Vejamos:

“Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório:

- a) da receita bruta mensal;*
- b) das demais receitas e ganhos de capital;*
- c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;*
- d) dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa.*

§ 2º No caso das pessoas jurídicas de que trata o inciso III do art. 36, a base de cálculo da contribuição social corresponderá ao valor decorrente da aplicação do percentual de nove por cento sobre a receita bruta ajustada, quando for o caso, pelo valor das deduções previstas no art. 29. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§3º A pessoa jurídica que determinar o Imposto de Renda a ser pago em cada mês com base no lucro real (art. 35), deverá efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no lucro líquido ajustado apurado em cada mês.

§4º No caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a contribuição determinada

na forma dos §§ 1º a 3º será deduzida da contribuição apurada no encerramento do período de apuração.

Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.”

De igual forma, a Lei nº 9.430/96, que, por meio do seu artigo 28, com a redação vigente à época dos fatos geradores, determinou a aplicação, na apuração da base de cálculo da CSLL, de várias disposições por ela trazidos:

Art.28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

Por fim, mencione-se a Lei Complementar nº 70, de 30/12/91:

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

Parágrafo único. As pessoas jurídicas sujeitas ao disposto neste artigo ficam excluídas do pagamento da contribuição social sobre o faturamento, instituída pelo art. 1º desta lei complementar.

Assim, com a devida vênia a respeitáveis entendimentos divergentes, pode-se concluir pela alteração do direito material aplicável à apuração da CSLL, quando comparado àquele vigente na época da prolação da sentença.

Com isso, determinada decisão judicial, que tenha declarado incidentalmente a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 para, por exemplo, em sede de Mandado de Segurança, afastar eventual lesão ou ameaça de lesão decorrente de determinado ato ou omissão de autoridade (esse é o limite objetivo da coisa julgada), não prevalece frente à mudança no quadro normativo a reger aquela contribuição social, principalmente, como se verá, quando existente entendimento do Plenário do STF pela constitucionalidade da exação.

Lembrando do art.471, I, do CPC, nota-se que o legislador federal não vislumbrou óbice à revisão de questões já decididas, quando há alteração no estado de fato ou de direito. Em tal hipótese, com alterações legislativas que desenhem, estabeleçam, delimitem um novo quadro normativo², seria possível se “*pedir a revisão do que foi estatuído na sentença*”.

Esta e outras questões foram abordadas no Parecer PGFN/CRJ/ Nº 492, de 30/3/11, que recebeu a seguinte ementa, no que importa agora reproduzir:

² Reconheço ser bastante sedutora a tese de que tal comando do CPC não retira do magistrado a nova decisão à luz das alterações no estado de fato ou de direito, cabendo às partes manterem-se diligentes quanto a tais situações, para demandarem as providências cabíveis, perante o juiz competente.

“DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO QUE DISCIPLINA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA CONTINUATIVA. MODIFICAÇÃO DOS SUPORTES FÁTICO/JURÍDICO. LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA. SUPERVENIÊNCIA DE PRECEDENTE OBJETIVO/DEFINITIVO DO STF. CESSAÇÃO AUTOMÁTICA DA EFICÁCIA VINCULANTE DA DECISÃO TRIBUTÁRIA TRANSITADA EM JULGADO. POSSIBILIDADE DE VOLTAR A COBRAR O TRIBUTO, OU DE DEIXAR DE PAGÁ-LO, EM RELAÇÃO A FATOS GERADORES FUTUROS.

1. A alteração das circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes ao tempo da prolação de decisão judicial voltada à disciplina de uma dada relação jurídica tributária de trato sucessivo faz surgir uma relação jurídica tributária nova, que, por isso, não é alcançada pelos limites objetivos que balizam a eficácia vinculante da referida decisão judicial. Daí por que se diz que, alteradas as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes à época da prolação da decisão, esta naturalmente deixa de produzir efeitos vinculantes, dali para frente, dada a sua natural inaptidão de alcançar a nova relação jurídica tributária [...]”

Para uma melhor compreensão dos fundamentos que levaram a tal conclusão, vale reproduzir os seguintes excertos, com alguns destaques que não constam do original:

*“[...] 8. Como se sabe, o juízo de certeza contido nas sentenças judiciais proferidas nos autos de processos de conhecimento recai, primordialmente, sobre a incidência, ou não, de determinada norma sobre um dado suporte fático nela previsto; ocorridos os fatos previstos em lei (‘suporte fático’) como aptos a fazer incidir a norma geral e abstrata (suporte jurídico), esta incide, nascendo, daí, a relação jurídica de direito material. **É, precisamente, essa relação jurídica de direito material que será declarada como existente ou inexistente na sentença, e é esse juízo de certeza (sobre a existência ou inexistência da relação, com as conseqüências jurídicas daí decorrentes) que se torna imutável e vinculante quando acobertado pela coisa julgada.***

*9. Quando a decisão transitada em julgado se volta a disciplinar as chamadas relações jurídicas de direito material **sucessivas, ou de trato continuado** - assim entendidas como sendo aquelas que nascem, ou podem nascer, de fatos geradores que se repetem no tempo de maneira uniforme e continuada (e que, ao se repetirem, fazem-se repetir o fenômeno da incidência) -, declarando-as existentes ou inexistentes, a imutabilidade e a eficácia vinculante que dela decorre recairá, também, sobre **os desdobramentos futuros** da declaração de existência ou inexistência dessas relações jurídicas. De fato, conforme esclarece o Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, ‘é sabido que tal situação, por seu caráter duradouro, está apta a perdurar no tempo, podendo persistir quando, no futuro, houver repetição de outros fatos geradores instantâneos, semelhantes ao examinado na sentença. Nesses casos, **admite-se a eficácia vinculante da sentença também em relação aos eventos recorrentes. Isso porque o juízo de certeza desenvolvido pela sentença sobre determinada relação jurídica concreta decorre, na verdade, de***

juízo de certeza sobre situação jurídica mais ampla, de caráter duradouro, componente, ainda que mediata, do fenômeno da incidência'. (Grifou-se).

10. 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.

11. Veja-se que isto se dá – e eis aqui ponto essencial à compreensão de tudo o que será dito a seguir –, por razões ligadas aos **limites objetivos da coisa julgada**, que determinam que a eficácia vinculante que emana das decisões transitadas em julgado recaia, apenas, **sobre a específica relação jurídica de direito material deduzida em juízo** (apontada como existente ou inexistente) e nela apreciada, e não sobre qualquer outra. Assim, modificados os fatos existentes ao tempo da prolação da decisão, ou alterado o direito então aplicável à espécie, estar-se-á diante de **nova relação jurídica de direito material**, que, **justamente por ser diferente daquela nela declarada, de modo definitivo em razão do seu posterior trânsito em julgado, como existente ou inexistente, não poderá ser alcançada pelos efeitos vinculantes da referida decisão**. Tanto é assim que **essa nova relação jurídica material poderá ser objeto de debate e decisão em nova demanda, sem que isso encontre óbice na coisa julgada anterior**.

12. Vistos esses conceitos basilares, impende trazê-los integralmente ao campo do **Direito Tributário, para nele permanecer até o final deste Parecer**. Como se sabe, as relações jurídicas desenvolvidas nesse campo, travadas entre Fisco e sujeitos passivos tributários, assumem, frequentemente, uma feição continuada, eis que se repetem no tempo de forma sucessiva e homogênea, nascendo todas as vezes que ocorre, no mundo dos fatos, a hipótese de incidência prevista na lei tributária; dessa repetição de relações jurídicas tributárias no tempo, resulta, de forma também contínua e homogênea, a obrigação de pagar o correspondente tributo.

13. Pode-se afirmar, então, à luz dos conceitos acima expostos, que a decisão transitada em julgado que disciplina determinada relação jurídica tributária sucessiva (daqui para frente chamada, apenas, de **decisão tributária transitada em julgado**), **julgando-a, por exemplo, inexistente por considerar que a respectiva norma de incidência é incapaz de efetivamente incidir**

(o que tem como consequência jurídica imediata a impossibilidade de que o Fisco exija, do autor da ação, o tributo ali discutido), **deixará de produzir efeitos vinculantes a partir do momento em que se verificar que as circunstâncias de direito existentes ao tempo da sua prolação se alteraram (os fatos continuam ocorrendo, mas o direito mudou).**

14. Consequência disso, e já antecipando o que será melhor desenvolvido mais adiante, é que, no exemplo acima, **os fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor após a alteração das circunstâncias jurídicas – e a consequente cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado – poderão naturalmente sofrer a incidência da lei tributária (ou nova, ou alterada), surgindo daí, de um lado, a obrigação de recolher o tributo, e, de outro, o direito de cobrá-lo, sem que represente óbice a tanto a existência de coisa julgada anterior. O mesmo ocorrerá caso a alteração recaia sobre o suporte fático existente ao tempo da prolação da decisão tributária transitada em julgado: a sua eficácia vinculante deixará de operar a partir dessa modificação fática.**

15. Deixando de lado as possibilidades de alterações nos suportes fáticos capazes de fazer cessar a eficácia vinculante da decisão tributária passada em julgado, que são inúmeras, tantas quantas permite a liberdade humana, passa-se a centrar o foco no aspecto que verdadeiramente interessa ao presente Parecer, donde vem a pergunta: **quais são as alterações nas circunstâncias jurídicas existentes ao tempo da prolação da decisão tributária posteriormente transitada em julgado que são capazes de fazer cessar a sua eficácia vinculante?**

16. Para que se responda a essa pergunta, há que se manter em mente, como verdadeira premissa, o seguinte: **as modificações nas circunstâncias jurídicas existentes ao tempo da prolação da decisão tributária posteriormente transitada em julgado capazes de fazer cessar a sua eficácia vinculante são aquelas que, quando ocorridas, fazem surgir uma relação jurídica tributária nova, diversa da deduzida inicialmente na demanda e, por isso mesmo, não alcançada pelos limites objetivos da coisa julgada ali formada. Portanto, são aquelas que impactam ou alteram o próprio sistema jurídico vigente - assim entendido como o conjunto de normas (regras e princípios) predestinadas a disciplinar o convívio social -, representando, de certa forma e sob algum aspecto relevante, ‘direito novo’.**

17. Fixada essa premissa, **faz-se possível identificar, como um primeiro e mais óbvio exemplo desse tipo de circunstância jurídica, as alterações da legislação tributária, cujo advento acarreta o surgimento de uma relação jurídica tributária nova e, por isso mesmo, é capaz de fazer cessar a eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado formada com base na legislação anterior: é o que se tem, por exemplo, quando uma empresa é considerada, em sentença transitada em julgado, isenta do pagamento de determinado tributo e, posteriormente, a lei que lhe confere tal isenção é revogada; ora, a referida sentença foi proferida quando vigente uma determinada ordem jurídica em que existia norma conferindo a isenção reconhecida;**

com a revogação dessa norma, a anterior sentença transitada em julgado deixa de produzir efeitos para o futuro, o que permite que o Fisco passe a cobrar, do contribuinte-autor, o tributo em relação aos fatos geradores por ele praticados dali para frente.

18. Registre-se, aliás, que a doutrina e a jurisprudência pátrias já há algum tempo vêm reconhecendo, sem maiores controvérsias, que a decisão transitada em julgado sob a égide de uma dada ordem normativa perde seus efeitos vinculantes, para o futuro, com o advento de uma nova legislação, não sendo apta a disciplinar atos praticados com base na ordem normativa sobrevinda [...].

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; [...]"

No caso concreto ora tratado, a Lei nº 7.689/88, considerada inconstitucional pela sentença transitada em julgado, foi alterada em um de seus aspectos mais importantes, a saber, na parte em que se define a base de cálculo da CSLL, tendo sido ainda definidos novos contornos jurídicos relacionados à apuração, considerados no lançamento tributário.

Na solução da presente controvérsia, é importante destacar que o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 foi aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho de 24/5/11, publicado em **26/5/11** (Diário Oficial da União (DOU) nº 100, Seção 1, p.22), **e, por tal razão, suas conclusões devem necessariamente ser adotadas pelos colegiados do CARF**, conforme dispõe a Lei Complementar nº 73, de 10/2/93, que instituiu a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União:

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

Parágrafo único. No desempenho das atividades de consultoria e assessoramento jurídicos, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional rege-se pela presente Lei Complementar.

.....

Art. 42. Os pareceres das Consultorias Jurídicas, aprovados pelo Ministro de Estado, pelo Secretário-Geral e pelos titulares das demais Secretarias da Presidência da República ou pelo Chefe do Estado-Maior das Forças Armadas, obrigam, também, os respectivos órgãos autônomos e entidades vinculadas.”
(destaquei)

No mesmo Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, dando-se destaque inicial à tendência da jurisprudência do STF de aproximar os efeitos das decisões proferidas pelo Plenário em sede de controles difuso e concentrado de constitucionalidade, para conferir-lhes

efeitos *erga omnes* quanto às primeiras (adoção da teoria da transcendência dos motivos determinantes da sentença³), concluiu-se, ainda:

“45. Como se sabe, a Lei n. 11.418, de 19 de dezembro de 2006, que introduziu os arts. 543-A e 543-B no CPC, entrou em vigor em 19 de fevereiro de 2007, após uma *vacatio legis* de 60 dias. Entretanto, conforme restou definido pelo STF em Questão de Ordem havida no julgamento do Agravo de Instrumento n. 664567/RS,, apenas após o advento da Emenda Regimental n. 21, publicada no Diário Oficial em **3 de maio de 2007**, que alterou o Regimento Interno do STF de modo a adaptá-lo à Lei n. 11.418/2006, é que a Suprema Corte passou a, de fato, poder fazer uso dos institutos forjados pela nova legislação, passando, então, a submeter alguns dos seus julgados à sistemática prevista no art. 543-B do CPC.

46. Diante disso, parece correto se afirmar que, do dia 3 de maio de 2007 em diante, apenas os julgamentos do Plenário do STF submetidos ao art. 543-B do CPC é que podem ser considerados como, além de objetivos, vocacionados a representar a palavra final e definitiva da Suprema Corte acerca da questão constitucional apreciada, e, conseqüentemente, podem ser tidos como capazes de efetivamente alterar/impactar o sistema jurídico vigente, nos termos acima assinalados. Entende-se que, a partir do momento em que a Suprema Corte passou a ter à sua disposição o instrumental previsto no art. 543-B do CPC, o seu eventual não uso para a resolução de um determinado caso é um indicativo de que essa resolução não ostenta ou, pelo menos, pode não ostentar, os atributos da objetividade e definitividade.

47. Mas a pergunta que, neste ponto, merece ser feita e respondida é a seguinte: e o que dizer daqueles julgamentos, **anteriores a 3 de maio de 2007**, realizados pela Suprema Corte em sede de controle difuso de constitucionalidade (sem posterior Resolução Senatorial)? Esses julgamentos podem ser tidos como objetivos e definitivos, nos termos assinalados e para os fins pretendidos por este Parecer ou, ao revés, como não foram submetidos à sistemática do art. 543-B do CPC (mesmo que por razões óbvias), nunca poderão ser considerados como dotados desses atributos?

48. Ora, a resposta não poderia ser outra: em algumas hipóteses as decisões proferidas pelo STF, em momento anterior ao marco acima fixado, poderão, sim, ser consideradas como objetivas e vocacionadas à definitividade. Indo direto ao ponto, isso ocorrerá sempre que **(i) se tratar de decisão proferida, sobre uma dada questão constitucional, pelo Plenário da Suprema Corte, e que (ii) o entendimento nela contido tenha sido reafirmado pela Suprema Corte em diversos julgados posteriores.**

³ Tal teoria não está consolidada no âmbito do Supremo Tribunal Federal, de modo que seria precipitado extrair conclusões a partir de precedentes proferidos em controle difuso de constitucionalidade, mormente antes da instituição da repercussão geral.

49. Com efeito, mesmo antes do advento do art. 543-B do CPC, as decisões proferidas pelo Plenário do STF em controle difuso, embaladas pela mencionada tendência de “dessubjetivação” das formas de controle de constitucionalidade, já ostentavam um caráter objetivo e geral, depreendido das vicissitudes do caso concreto; daí que o atributo da objetividade certamente já marcava essas decisões proferidas pelo STF.

50. De outra ponta, no que pertine ao atributo da definitividade, pode-se afirmar que, enquanto as decisões proferidas pelo STF nos termos do art. 543-B do CPC ostentam tal atributo naturalmente, quase que de forma presumida, aquelas formadas sem a observância à nova sistemática, por terem sido proferidas em momento anterior à sua entrada em vigor, obviamente não contam com qualquer presunção no que atine à definitividade. Antes, para que sejam consideradas como definitivas, o entendimento nelas contido deve ser reiterado pelo STF em julgados posteriores; essa reiteração indica que o entendimento plasmado na decisão do Pleno do STF espelha, de fato, a sua palavra final sobre a questão constitucional apreciada.

51. Assim, as razões expostas ao longo deste tópico indicam que, por serem objetivas e definitivas, possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, 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.**

.....

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

.....

(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: [...] 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.” (destaquei)

Neste sentido, mencione-se que o Plenário do STF, em algumas oportunidades, em julgados anteriores a 3/5/07, em sede de controle difuso, concreto, entendeu pela constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, à exceção de seus artigos 8º e 9º, o que veio a ser confirmado posteriormente, em controle abstrato. Vejamos:

Embargos de declaração no agravo regimental no recurso extraordinário. 2. Tributário. Contribuição social sobre o lucro líquido. Constitucionalidade do artigo 2º, da Lei n. 7.689/88 declarada pelo Plenário do STF. Precedentes. 3. Embargos protelatórios. Imposição de multa. 4. Embargos de declaração rejeitados. (Segunda Turma, RE 319254 AgR-ED/CE, Julg. 14/2/12, Dje 5/3/12, Rel. Min. Gilmar Mendes)

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ART. 2º DA LEI N. 7.689/88. CONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. DEDUÇÃO DE VALORES RECOLHIDOS A TÍTULO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES: INCIDÊNCIA DA SÚMULA 279 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. (Primeira Turma, AI 617390 AgR /SP, Julg. 15/12/09, Dje 5/2/10, Rel. Min. Cármen Lúcia)

RECURSO EXTRAORDINÁRIO - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL - CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 2º DA LEI Nº 7.689/88 - RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. (Segunda Turma, RE 396129 AgR /CE, Julg. 30/6/09, Dje 14/8/09, Rel. Min. Celso de Mello)

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LEI N. 7.689/88. CONSTITUCIONALIDADE. 1. O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido da constitucionalidade da contribuição social sobre o lucro instituída pela Lei n. 7.689/88, ressaltando apenas a inconstitucionalidade do artigo 8º da referida lei, por ofensa ao princípio da irretroatividade. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento. (Segunda Turma, RE 319254 AgR /CE, Julg. 13/5/08, Dje 6/6/08, Rel. Min. Eros Grau)

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, 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 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. da lei 7689/88. (Pleno, RE 146733 / SP, Julg. 29/6/92, DJ 6/11/92, Rel. Min. Moreira Alves)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. 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 par. 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, par. 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; (Pleno, RE 138284 / CE, Julg. 1/7/92, DJ 28/8/92, Rel. Min. Carlos Velloso)

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PARÂMETROS - NORMAS DE REGÊNCIA - FINSOCIAL - BALIZAMENTO TEMPORAL. A teor do disposto no artigo 195 da Constituição Federal, incumbe à sociedade, como um todo, financiar, de forma direta e indireta, nos termos da lei, a seguridade social, atribuindo-se aos empregadores a participação mediante bases de incidência próprias - folha de salários, o faturamento e o lucro. Em norma de natureza constitucional transitória, emprestou-se ao FINSOCIAL característica de contribuição, jungindo-se a imperatividade das regras insertas no Decreto-Lei nº 1940/82, com as alterações ocorridas até a promulgação da Carta de 1988, ao espaço de tempo relativo a edição da lei prevista no referido artigo. Conflita com as disposições constitucionais - artigos 195 do corpo permanente da Carta e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - preceito de lei que, a título de viabilizar o texto constitucional, toma de empréstimo, por simples remissão, a disciplina do FINSOCIAL. Incompatibilidade manifesta do art. 9º da Lei nº 7689/88 com o

Diploma Fundamental, no que discrepa do contexto constitucional. (Pleno, RE 150764 / PE, Julg. 16/12/92, DJ 2/4/93, Rel. Min. Marco Aurélio)

A natureza vinculante do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, considerando a existência de precedentes do STF em sede de controle difuso de constitucionalidade, foi prestigiada neste CARF, em recente decisão da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara desta Primeira Seção de Julgamento (acórdão nº 1302-001.130, de 11/6/13), posterior, inclusive, ao julgamento do REsp 1.118.893-MG pelo STJ, a seguir tratado. Naquela oportunidade, o relator, Cons. Alberto Pinto Souza Júnior, apesar de ressaltar entendimento contrário, adotou as conclusões estampadas naquele Parecer:

“[...] A inteligência do referido parecer leva-nos a concluir que, havendo decisão definitiva do Plenário do Supremo Tribunal Federal pela constitucionalidade da Lei 7.689/88 e anterior aos fatos geradores do lançamento em tela, mesmo que seja em controle difuso de constitucionalidade (Recurso Extraordinário), há se afastar a proteção da coisa julgada, para se considerar legítima a exigência do tributo.

Ora, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos RREE 146.733/SP, Relator Min. Moreira Alves, e 138.284/CE, Relator Min. Carlos Velloso, julgados respectivamente, a 29/06/1992 (RTJ 143/684) e a 01/07/1992 (RTJ 143/313), restringiu a declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 apenas a seu art. 8º. Assim sendo, há que se afastar a alegação de coisa julgada, já que os fatos geradores em tela (2001 a 2006) são anteriores a referidas decisões plenárias do Supremo Tribunal Federal.

Ressalvando o meu entendimento em sentido contrário, saliento que adoto as conclusões do PGFN/CRJ/Nº 492/2011, por força do disposto no art. 13 combinado com o art. 42 da Lei Complementar nº 73/93 [...]”

Dado o caráter vinculante de tal Parecer, resta reduzida a margem de discussão, por exemplo, sobre a necessidade de um pronunciamento judicial para fins de aplicação do art.471, I, do CPC. A propósito, vale mencionar estudo que sustenta “...a necessidade de ajuizamento de ação autônoma para que o Poder Judiciário possa aferir se há ou não causa superveniente que justifique a sustação da eficácia futura da sentença”, com “eficácia plena após a certificação dada pelo Poder Judiciário” (SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos F. de; QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. *Coisa julgada nas relações tributárias sucessivas e a mudança do estado de direito decorrente do precedente do STF*. Segurança Jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes, Rio de Janeiro: Forense, 2013, pp 147-174). Estabelecida tal premissa interpretativa, os autores concluem que o CARF, por força do art.26-A do Anexo II do Regimento Interno, vincular-se-ia “...ao exame da questão com base no requisito indispensável do inciso I do art.471 do CPC, qual seja: decisão judicial prévia que reconheça a existência de modificação da relação jurídica posta em juízo”.

Acontece que o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, como, inclusive, reconheceu mencionado estudo, também se encarregou da interpretação do art.471, I, do CPC, tendo afinal concluído que “...A cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado opera-se automaticamente”, afastando a necessidade de ajuizamento da

ação de modificação para se ver reconhecida a mudança do estado de direito na relação de trato sucessivo.

Em que pese não concordar com todas as conclusões do aludido Parecer, não sendo este o momento de explicitar os pontos de divergência, entendo, **por força da LC nº 73/93, que devem ser obrigatoriamente adotadas**. Tal dispositivo legal está vigente, sem qualquer ressalva, e, como tal, deve ser prestigiado. Quanto ao art.471, I, do CPC, a interpretação a ser adotada no presente julgamento deve ser aquela conferida pelo Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, o que implica dizer que não é afastado no caso concreto, o que representaria violação ao art.26-A do Decreto nº 70.235/72.

Adiante se verá que o mesmo Parecer ainda cuidou da hipótese de haver decisão do Plenário do STF em sede de controle abstrato, o que é o caso, considerando a ADI nº 15-2/DF, proposta pela Confederação das Associações de Microempresas do Brasil, com acórdão transitado em julgado em 12/9/07. Para conhecimento, tal julgamento teve o seguinte resultado:

“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.”

Prosseguindo.

O Recorrente noticia a existência do julgamento do REsp 1.118.893-MG pelo STJ, que, no seu entender, as respectivas conclusões bastariam para infirmar o lançamento, tudo por força do art.62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF, que impõe a reprodução, pelos Conselheiros, das decisões definitivas de mérito, proferidas pelo STJ, na sistemática prevista pelo art.543-C do CPC.

O respectivo acórdão, transitado em julgado em 9/5/11, foi formalizado com a seguinte ementa:

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. (STJ, Primeira Seção, Julg. 23/3/11, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima)

De acordo com o respectivo voto condutor, diplomas legais supervenientes (Leis nº 7.856/89, 8.034/90, 8.212/91 e 8.383/91, além da LC nº 70/91) não teriam alterado substancialmente a disciplina da CSLL, que continuaria a ser cobrada em sua forma primitiva:

“[...] No caso específico da CSLL, alega-se, ainda, que, não obstante a existência de decisão judicial transitada em julgado reconhecendo a inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, há diplomas supervenientes legitimando sua exigibilidade, a saber: Leis 7.856/89, 8.034/90, 8.212/91 e Lei 8.383/91, além da Lei Complementar 70/91.

Ocorre que referida tese já foi conduzida à apreciação deste Tribunal nos autos do REsp 731.250/PE (Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ 30/4/07), apontado como paradigma no presente recurso especial, oportunidade em que se decidiu que as alterações veiculadas por tais diplomas não revogaram a disciplina da referida contribuição, que continuou a ser cobrada em sua forma primitiva.

.....

Do voto condutor do julgado extraio o seguinte trecho, que bem esclarece os fundamentos que prevaleceram:

Na específica hipótese dos autos, a decisão transitada em julgado atingiu a relação de direito material, ao concluir que a cobrança da contribuição social das Lei 7.689/88 e 7.787/89 seria inconstitucional, e a exação somente poderia ser cobrada a partir de uma nova relação jurídico-tributária estabelecida em lei nova. Por isso, pertinente verificar quais foram as alterações introduzidas pelas Leis 7.856/89, 8.034/90, LC 70/91, 8.383/91 e 8.541/92.

.....

O acórdão do Tribunal de origem, ora recorrido, proferido em apelação nos embargos à execução fiscal, concluiu pela exigência da Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL com base, ainda, na Lei 8.212/91, que dispõe:

.....

Segundo o acórdão recorrido, o inciso II do art. 23 da Lei 8.212/91 teria estabelecido nova disciplina para a CSLL. Ocorre que referido preceito, ao prever a alíquota aplicável, refere-se ao art. 2º da Lei 8.034/90, que cuida dos ajustes da sua base de cálculo, o qual, por sua vez, foi concebido com fundamento na Lei 7.689/88, consoante se verifica no trecho do voto da eminente Ministra ELIANA CALMON, acima transcrito.

Logo, o preceito em referência não destoa do sentido e do alcance dos demais diplomas legais supervenientes que tratam da CSLL. Quer dizer, ao cuidar da alíquota aplicável, não alterou, em substância, a regra padrão de incidência da contribuição. Daí a sua inaptidão para comprometer a coisa julgada.

Com efeito, a relação de direito material albergada pela decisão judicial transitada em julgado teve origem com a contestada Lei 7.689/88, declarada inconstitucional incidentalmente (RE 146.733), que instituiu a CSLL.

Diante do fato de que o diploma legal em tela não foi revogado, mas tão somente alteradas, ao longo dos anos, alíquota e base de cálculo da CSLL, principalmente no tocante ao indexador monetário, permanecendo incólume a regra padrão de incidência, não há como deixar de reconhecer a ofensa à coisa julgada e, em consequência, aos arts. 467 e 471, caput, do CPC, pelo acórdão que permite a cobrança da referida contribuição.

Se o preceito de lei declarado inconstitucional por decisão judicial transitada em julgado, que instituiu o tributo, trazendo a regra-matriz de incidência, continua em vigor e a ele fazem referência os diplomas legais supervenientes que o disciplinam, não há como permitir, por esse motivo, a cobrança da exação no tocante a períodos posteriores.”

Em uma descuidada leitura, poder-se-ia afirmar que tal julgado, ao considerar irrelevantes as alterações normativas supervenientes da Lei nº 7.689/88, faria prevalecer, em qualquer caso e para sempre, decisão judicial transitada em julgado que, incidentalmente, tenha declarado a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88. Porém, até mesmo a aplicação do entendimento do STJ **não pode se divorciar do caso concreto**.

O precedente deve ser adotado obrigatoriamente pelos membros do CARF, por força do art.62-A do Anexo II do Regimento Interno, tão-somente nos casos em que se reconheceu judicialmente a inexistência de relação jurídica decorrente da declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, levando-se em consideração **determinados** diplomas legislativos supervenientes. Este é um parâmetro que não pode passar despercebido, sob pena de manejo indevido da decisão do STJ em julgamentos administrativos.

Neste sentido, a PGFN, em memoriais distribuídos aos Conselheiros antes da sessão de julgamento, informa que **a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais**, em assentada de 14/5/13, conforme respectiva ata, “...negou provimento recurso especial interposto pelo contribuinte, sob a alegação de que **a referida decisão proferida pelo STJ analisou apenas as alterações legislativas posteriores à edição da Lei nº 7.689/88 até o ano de 1992, motivo pelo qual não seria aplicável para os anos-base posteriores a essa data**”. Ainda de acordo com a ata de julgamento, o respectivo acórdão será formalizado sob o nº 9101-001.651.

Sob outro prisma, Antonio Carlos F. de Souza Júnior e Mary Elbe G. Queiroz, em estudo já citado, alertam para o risco da interpretação equivocada de tal julgado do STJ. Peço vênha para transcrever a maior parte de suas considerações, dada a relevância do tema e a clareza da criteriosa análise:

“[...] o precedente veiculado no Recurso Especial nº 1.118.893, vem gerando, ao menos a princípio, interpretação equivocada por parte de alguns contribuintes e do próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Tudo começa quando, em 21 de dezembro de 2010, o Ministro de Estado da Fazenda, com objetivo de promover a integração entre a jurisprudência dos Tribunais Superiores e a do CARF,

publicou a Portaria MF nº 586 que inseriu o art. 62-A ao regimento interno do CARF:

.....

Em 06 de abril de 2011, foi publicado o acórdão que julgou o Recurso Especial nº 1.118.893, o qual continha a seguinte ementa:

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.

.....

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.

.....

A partir da leitura do item 3 da ementa transcrita acima, o leitor menos cuidadoso, poderia chegar a conclusão de que a matéria sobre os limites temporais da coisa julgada foi apreciada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça sob o rito dos recursos repetitivos. Conclusão que pode, inclusive, induzir a erro as demais Cortes judiciais e administrativas.

Ademais, o próprio Superior Tribunal de Justiça também pode ter sido induzido a erro, conforme se verifica na leitura do precedente firmado no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.176.454:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI N. 7.689/88. COISA JULGADA. ALCANCE DA SÚMULA 239/STF. MATÉRIA JULGADA PELA SISTEMÁTICA DOS RECURSOS REPETITIVOS.

(...)4. Na assentada do dia 23 de março de 2011, ao julgar o REsp 1.118.893/MG, sob a relatoria do Ministro Arnaldo Esteves Lima e de acordo com o regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, a Primeira Seção acabou por confirmar a orientação predominante nesta Corte a respeito da controvérsia sobre os limites objetivos

da coisa julgada, dadas as alterações legislativas posteriores ao trânsito em julgado de sentença declaratória de inexistência de relação jurídica tributária no tocante à contribuição social instituída pela Lei 7.689/88.

No entanto, a partir da análise detalhada do Recurso Especial nº 1.118.893 e no Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça, constata-se a existência de dois argumentos que afastam a conclusão no sentido de que a matéria atinente aos limites da coisa julgada foi apreciada pela Primeira Seção, sob o rito dos recursos repetitivos.

O primeiro ponto que merece consideração é a delimitação da matéria que foi afetada à Primeira Seção para julgamento sob o rito do recurso repetitivo. Compulsando as decisões anteriores ao precedente, verifica-se a existência de decisão monocrática, publicada no Diário de Justiça eletrônico em 26 de novembro de 2009, na qual se delimita a matéria a ser examinada com base no regime previsto no art. 543-C do CPC. Vejamos:

Processual civil. Controvérsia sobre os limites objetivos da coisa julgada, dadas as alterações legislativas posteriores ao trânsito em julgado de sentença declaratória de inexistência de relação jurídica tributária no tocante à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido instituída pela Lei 7.689/88. Recurso especial submetido pelo Vice-Presidente do Tribunal de origem ao regime previsto no art. 543-C do CPC.

Observa-se, com base na leitura da decisão monocrática, que a matéria afetada à Primeira Seção do STJ, restringe-se tão somente a verificação se a edição de leis posteriores a Lei nº 7.689/88, que instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, possui o condão de afastar aplicação de decisão judicial transitada em julgada que declarou a impossibilidade jurídica de cobrança da contribuição, com base na inconstitucionalidade da norma instituidora da contribuição.

Desta feita, somente o tema relativo à mudança do estado de direito produzida por leis posteriores à edição da Lei nº 7.689/88 foi objeto de apreciação com base no regime dos recursos repetitivos e, por isso, somente este tema transcende os limites subjetivos da causa julgada no Recurso Especial nº 1.118.893.

O segundo argumento consiste na falta de competência da Primeira Seção do STJ para julgar matérias, sob o rito previsto na Lei nº 11.672/2008, quando a competência para julgamento da matéria for de mais de uma seção.

Sobre tal ponto, a Resolução nº 8 de 7 de agosto de 2008, que estabelece os procedimentos relativos ao processamento de recursos especiais repetitivos, dispõe no caput do artigo 2º que a Corte Especial é o órgão competente para julgamento da matéria cuja a competência para apreciação seja de mais de uma seção:

Art. 2º Recebendo recurso especial admitido com base no artigo 1º, caput, desta Resolução, o Relator submeterá o seu julgamento à Seção ou à Corte Especial, desde que, nesta última hipótese, exista questão de competência de mais de uma Seção. (g.f.)

No caso dos limites da coisa julgada, a matéria é de competência de mais de uma seção, pois trata de questão atinente ao direito processual civil e, portanto, somente a Corte Especial tem competência para analisar o tema sob o rito dos recursos repetitivos.

Logo, independente do fundamento exposto, apenas o tema referente à eficácia da coisa julgada das sentenças que reconheceram a impossibilidade de cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, com base na inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, após a edição de leis posteriores que alteraram a norma matriz, foi objeto de análise sob o rito dos recursos repetitivos, ou seja, a análise restringe-se se as leis editadas posteriormente alteraram a relação jurídica transitada em julgado.

Com isso, conclui-se que apenas esta matéria possui eficácia vinculante no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos do art. 62-A do seu regimento interno, não podendo ter deliberação diversa por parte dos julgadores administrativos.” (destaquei)

Também a PGFN, por meio do Parecer PGFN/CRJ/Nº 975/2011, que tratou da “Orientação aos membros da carreira de Procurador da Fazenda Nacional quanto ao não prejuízo da tese defendida no Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 face às considerações tecidas pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do REsp nº 1.118.893-MG”, já alertava sobre o que havia sido efetivamente decidido no REsp nº 1.118.893-MG, ao discorrer sobre o histórico daquele processo:

“O presente Parecer tem por escopo esclarecer eventuais dúvidas aos membros da carreira de Procurador da Fazenda Nacional sobre o possível impacto causado pelo julgamento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no REsp nº 1.118.893-MG em relação ao conteúdo do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, da lavra da Dra. Luana Vargas Macedo, notadamente sobre a questão relativa à cessação da eficácia vinculante de sentença judicial declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária em decorrência de posterior decisão do Supremo Tribunal Federal – STF em sentido contrário.

2. Conforme restará adiante demonstrado, a decisão exarada no REsp nº 1.118.893-MG, por tratar de situação de fato e de direito distinta da analisada no Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, não prejudica as considerações e conclusões contidas no referido Parecer.

3. Trata a demanda que deu origem ao REsp nº 1.118.893-MG de embargos à Execução Fiscal (Processo Originário nº 1997.38.00.060454-3/MG), em que se questionou a validade da CDA nº 60.6.96.004749-09, referente à cobrança da

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, no ano-base de 1991, para contribuinte que possuía sentença judicial transitada em julgado em que fora declarada a inconstitucionalidade formal e material da exação sob a égide da citada Lei nº 7.689, de 1988, e a consequente inexistência de tal relação jurídico-tributária.

4. Em sede de Apelação (Apelação nº 0059817-81.1997.4.01.3800), o Tribunal Regional Federal da 1ª Região decidiu que, apesar de o contribuinte possuir, a seu favor, decisão judicial transitada em julgado em que foi declarada a inconstitucionalidade da contribuição conforme concebida na Lei nº 7.689, de 1988, **não há que se falar em proteção à coisa julgada, na medida em que houve superveniência legislativa, por meio da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que conferiu nova disciplina à matéria e tornou, então, válida e exigível a contribuição.** Segue abaixo a ementa do julgado ora explicitado:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. COISA JULGADA NA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA: ABSTENÇÃO DE COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, NA FORMA EM QUE INSTITUÍDA PELA LEI Nº 7.689/88 – POSTERIOR ALTERAÇÃO LEGISLATIVA (LEI Nº 8.212/91): NOVA COBRANÇA NÃO ALBERGADA PELA COISA JULGADA. APELAÇÃO NÃO PROVIDA.

1. Declarada a inconstitucionalidade do art. 8º da Lei 7.689/88, que instituiu a contribuição social sobre o lucro, a superveniência das Leis 7.856/89 (art. 2º), 8.034/90 (art. 2º) e 8.212/91 (art. 23, II) e da Lei Complementar 70/91 (art. 11) não alteraram a disciplina daquela contribuição social, tendo tais modificações sido alcançadas pela coisa julgada, nos termos da súmula 239 do STF.

2. Com a edição da Lei nº 8.212/91, observada a anterioridade nonagesimal, nova disciplina foi estabelecida para a Contribuição Social sobre o Lucro, o que afasta a coisa julgada, sendo, então, exigível a contribuição, não mais prevalecendo o provimento judicial que eximia o contribuinte do recolhimento de tal contribuição.

3. Apelação não provida.

4. Peças liberadas pelo Relator, em 11/03/2008, para publicação do acórdão. (grifou-se)

5. Irresignada com a decisão supratranscrita, a empresa recorrente interpôs o REsp nº 1.118.893-MG, com fundamento no art. 105, inciso III, alíneas “a” e “c”, da Constituição Federal, sob a alegação de ofensa aos arts. 467 e 471 do CPC, **por entender que a legislação ulterior à Lei nº 7.689, de 1988, não modificou, de modo substancial, a CSLL tratada no referido diploma legal e, por isso, não poderia ter atingido a coisa julgada.**

6. Nas contrarrazões ao REsp nº 1.118.893-MG, a Fazenda Nacional sustentou que a coisa julgada nas relações de trato sucessivo tem a sua eficácia limitada à manutenção do quadro fático-jurídico submetido ao crivo jurisdicional e que, no caso em questão, sobrevieram diplomas legislativos posteriores à Lei nº 7.689, de 1988 (Leis nº 7.856, de 1989, nº 8.034, de 1990, nº 8.212, de 1991, nº 8.383, de 1991, nº 8.541, de 1992, e Lei Complementar nº 70, de 1991), modificando a sistemática da relação jurídico-tributária concernente à CSLL, de modo a alterar o suporte jurídico que originou a coisa julgada versada nos autos.

7. O STJ deu provimento ao recurso especial ora em análise, julgando procedente o pedido formulado nos embargos à Execução Fiscal para anular a CDA nº 60.6.96.004749-09.

.....

9. A questão discutida no REsp nº 1.118.893-MG se restringiu à análise de caso concreto de contribuinte que pugnou pela invalidade da CDA nº 60.6.96.004749-09, referente à cobrança de CSLL sob a égide da Lei nº 7.689, de 1988, no exercício de 1991, em virtude de possuir decisão judicial transitada em julgado em que fora declarada a inconstitucionalidade de tal exação nos moldes da Lei nº 7.689, de 1988.

10. Desse modo, o acórdão do REsp nº 1.118.893-MG foi exarado à luz do caso concreto e assim deve ser interpretado.

11. Nesse diapasão, o alcance da análise jurídica contida no REsp nº 1.118.893-MG se limita a um litígio específico acerca da validade de cobrança de tributo no ano-base de 1991, materializada por meio da CDA nº 60.6.96.004749-09.

.....

13. Entre suas razões de decidir, a Primeira Seção do STJ, ao tecer seu juízo acerca do debate sobre a suposta revogação da Lei nº 7.689, de 1988, pela legislação ulterior correlata, **acabou adentrando em tema paralelo e manifestou seu entendimento quanto à impossibilidade da decisão do STF no julgamento da ADI nº 15-2/DF – DJ 31/8/2007 (que julgou pela constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, com exceção de seus art. 8º e 9º) atingir o caso ora analisado.**

14. Destarte, embora o objeto da demanda gravitasse no exame quanto à substancialidade ou acessoriedade das alterações legislativas da CSLL posteriores à Lei nº 7.689, de 1988, a Primeira Seção do STJ sucintamente, pois em um único e breve parágrafo, pugnou, em obter dictum, pela impossibilidade de decisão posterior do STF (no caso, a ADI nº 15-2/DF, ”

Voltando ao Parecer PGFN/CRJ/Nº 429/2011, o ato de aprovação pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda foi, em si, dotado de conteúdo normativo. Senão, vejamos:

DESPACHOS DO MINISTRO
Em 24 de maio de 2011

Assunto: Relação Jurídica Tributária Continuativa. Modificação dos Suportes Fático ou Jurídico. Limites Objetivos da Coisa Julgada.

Jurisprudência do Pleno do STF. Cessação Automática da Eficácia Vinculante da Decisão Tributária Transitada Em Julgado.

Os precedentes objetivos e definitivos do STF constituem circunstância jurídica nova, apta a fazer cessar, prospectivamente, e de forma automática, a eficácia vinculante das anteriores decisões transitadas em julgado, relativas a relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, que lhes forem contrárias.

Aprovo o PARECER PGFN/CRJ/Nº 492/2011, 30 de março de 2011, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que concluiu que: i) quando sobrevier precedente objetivo e definitivo do STF em sentido favorável ao Fisco, este pode voltar a cobrar o tributo, tido por inconstitucional em anterior decisão tributária transitada em julgado, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido; (ii) quando sobrevier precedente objetivo e definitivo do STF em sentido favorável ao contribuinte-autor, este pode deixar de recolher o tributo, tido por constitucional em anterior decisão tributária transitada em julgado, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido.

Publique-se o presente Despacho e o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 no Diário Oficial da União (DOU).

Reproduziram-se ali algumas conclusões do Parecer PGFN/CRJ/Nº492/2011, precisamente relacionadas à hipótese de haver decisão do Plenário do STF exarada em controle abstrato de constitucionalidade, o que é o caso, dado o acórdão proferido na ADI nº 15-2/DF, quando se confirmou a jurisprudência formada em sede de controle difuso, ao declarar a inconstitucionalidade **apenas** dos artigos 8º e 9º da Lei nº 7.689/88. Como visto, o transcrito Despacho de aprovação ministerial **expressamente fez menção apenas aos precedentes objetivos**, aparentemente conferindo força maior a esta hipótese, quando comparada com aquela baseada em decisões em sede de controle difuso de constitucionalidade. Vejamos as seguintes conclusões constantes do mesmo Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011:

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

.....

(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;

.....

(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; [...]"

Assim, mesmo havendo precedentes do Plenário do STF, proferidos em sede de controle difuso de constitucionalidade, o termo *quo* para o exercício, pelo Fisco, do direito de voltar a exigir o tributo **seria o trânsito em julgado do acórdão do STF exarado em controle abstrato de constitucionalidade** (firmado em 12/9/07, conforme informação extraída do sítio eletrônico na internet).

No caso concreto, para quem entende, mesmo com a abstração da decisão proferida pelo STJ sob a sistemática do recurso repetitivo, que os efeitos da coisa julgada persistiriam, seria lógico concluir que os lançamentos, levando-se em consideração a força vinculante do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, **subsistiriam quanto aos fatos geradores 31/12/07 (CSLL) e 30/9/07 a 31/12/07 (multas isoladas)**, lembrando que a procedência ou não das penalidades por falta de recolhimento das estimativas mensais será adiante abordada.

Nesta hipótese, os efeitos pretéritos da decisão judicial favorável ao contribuinte estariam resguardados, como ressaltado pela própria PGFN, no Parecer PGFN/CRJ/Nº 975/2011:

"[...] Destarte, embora o objeto da demanda gravitasse no exame quanto à substancialidade ou acessoriedade das alterações legislativas da CSLL posteriores à Lei nº 7.689, de 1988, a Primeira Seção do STJ sucintamente, pois em um único e breve parágrafo, pugnou, em obter dictum, pela impossibilidade de decisão posterior do STF (no caso, a ADI nº 15-2/DF, publicada no DJ de 31/8/2007) alcançar/revalidar decisão judicial transitada em julgado que declarou a inexistência de relação jurídico-tributária ocorrida no exercício de 1991, ou seja, de uma situação já consolidada anteriormente à decisão da Suprema Corte.

*15. Por outro lado, o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 trata, além de outras questões, sobre a possibilidade de precedente objetivo e definitivo do STF constituir instrumento hábil a fazer cessar, **prospectivamente**, a eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhes forem contrárias.*

16. Nessa linha de entendimento, não há que se falar em divergência entre o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 e a posição firmada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.118.893-MG

quanto ao alcance da ADI nº 15-2/DF, pois, em momento algum, tal Parecer defende a cessação de eficácia retroativa de decisão judicial transitada em julgado, que, se assim fosse, colidiria com o entendimento exarado no REsp nº 1.118.893-MG, mas, na verdade, sustenta a cessação de eficácia de forma exclusivamente **prospectiva**.

17. Explica-se: defende o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 que o contribuinte que tiver, a seu favor, decisão judicial transitada em julgado em que foi declarada a inconstitucionalidade de tributo e, em momento posterior, o STF manifestar-se pela constitucionalidade da exação, a Administração Tributária Federal poderá cobrar o tributo em relação aos fatos geradores ocorridos após o trânsito em julgado da decisão do STF. Nunca em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente!”

Em que pese a não aplicação do precedente do STJ proferido sob a sistemática do recurso repetitivo, implicando o prestígio à jurisprudência pacificada no CARF quando sob análise relações jurídicas de trato sucessivo, entendimento que aqui se adota, **a questão posta sob apreciação desta Terceira Turma Ordinária resolve-se decisivamente levando em consideração particularidades do caso concreto.**

Em 29/5/90, o autuado impetrou o Mandado de Segurança nº 90.0002070-0, de caráter preventivo, em face de ato do Sr. Delegado da Receita Federal no Estado de Pernambuco. As causas de pedir podem ser extraídas do seguinte excerto da petição inicial (fls.99/105):

“I – DOS FATOS

01. A Impetrante é pessoa jurídica e, como tal sujeita-se ao pagamento da contribuição social sobre o lucro das empresas, instituída pelo artigo 1º da Lei 7.689, de 15.12.1988, que, segundo o artigo 3º da mesma lei, é calculado à alíquota de 8% (oito por cento).

02. Em 25 de outubro de 1989, foi publicada no Diário Oficial da União a Lei nº 7.856, de 24.10.89, cujo artigo 2º, verbis:

‘Art.2º - A partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período-base de 1989, a alíquota da contribuição social de que trata o artigo 3º da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passará a ser de 10% (dez por cento)’

elevou a alíquota da contribuição social de 8% para 10%, tornando-se exigível já a partir do período-base de 1989.

03. Ora, tanto a instituição da referida contribuição através da Lei 7.689/88, quanto a alteração da respectiva alíquota mediante a Lei 7.856/89, configuram ostensiva violação do texto da Constituição vigente e, com isso, atingem também o direito líquido e certo da Impetrante e dos demais contribuintes de não se verem coagidos, por ato da Autoridade Impetrada, ao recolhimento da dita contribuição, posto que indevida e ~~inexigível em face das normas constitucionais disciplinadoras da matéria. É o que demonstraremos a seguir.~~

04. Conforme exposto nos itens anteriores, a elevação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas se deu por força do disposto no artigo 2º da Lei 7.856/89, que veio a ser publicada no Diário Oficial da União em 25 de outubro de 1989.

05. Por outro lado, a contribuição social passou a ser recolhida juntamente com as parcelas do imposto de renda, sob a forma de antecipações, duodécimos e quotas, a partir de setembro de 1989, por determinação do artigo 8º da Lei nº 7.787, de 30.06.89, ou seja, a alteração da respectiva base de cálculo veio a ocorrer no mesmo exercício em que foi publicada a lei instituidora da modificação.

06. Assim, ao introduzir o aumento da base de cálculo da contribuição social, a Lei 7.856/89, que foi publicada no Diário Oficial da União em 25.10.89, cometeu frontal violação às regras constitucionais aplicáveis à exigibilidade do tributo, notadamente as do parágrafo 6º do artigo 195, verbis:

‘Art.195.....

.....

Parágrafo 6º - Às contribuições de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art.150, III, ‘b’

pois passou a exigir esse aumento já a partir de setembro de 1989, ou seja, mesmo antes da data de sua publicação, quando, a contrário senso, o parágrafo 6º do artigo 195 só admite que as modificações possam ser exigidas, uma vez decorridos noventa dias da data da publicação. Em outras palavras, quaisquer modificações no sistema de pagamento das contribuições sociais só poderiam ocorrer a partir de 25 de janeiro de 1990 e, de modo algum, poderiam tampouco afetar os pagamentos calculados com base no lucro apurado em 31.12.89, visto que antes desta data eram inexigíveis” (destaquei)

Vê-se que o Impetrante insurgiu-se judicialmente contra a instituição da CSLL pela Lei nº 7.689/88, bem como em face do aumento da alíquota e da expansão da base de cálculo da CSLL, introduzidos pelas Leis nº 7.856/89 e 7.787/89. No seu entender, a exigência da contribuição levando-se em conta tais alterações somente poderia ocorrer quando decorridos noventa dias da publicação das leis. Teria havido violação da anterioridade nonagesimal, de forma a “...*não afetar os pagamentos calculados com base no lucro apurado em 31.12.89*”, admitindo, neste momento, que os dispositivos legais poderiam ser implementados após aquele prazo. Em seguida, desnuda a segunda causa de pedir, qual seja, a suposta violação decorrente da elevação da alíquota em dois pontos percentuais à luz do art.150, III, “a”, da CF/88 (irretroatividade), **novamente limitando o foco ao lucro apurado em 1989:**

“07. Portanto, a exigência da contribuição social com a elevação de alíquota prevista no artigo 2º da Lei nº 7.856/89,

sobre o lucro apurado em 1989 fere o direito adquirido do contribuinte e representa violação ao princípio da irretroatividade da legislação tributária estatuído pelo artigo 150, inciso III, alínea a, da Constituição.” (destaquei0

Por fim, o Impetrante acrescenta, como terceira causa de pedir, a suposta inconstitucionalidade formal da Lei nº 7.689/88:

“08. Porém, as lesões ao texto constitucional não se esgotam com as violações acima apontadas. A própria instituição da contribuição social, através de lei ordinária constitui, por sua vez, também uma afronta ao artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição, que reserva à lei complementar a definição de tributos e de suas espécies, condição esta que a Lei 7.689/88 não observou ao instituir a contribuição social sobre o lucro das empresas.

09. Não poderia, pois, a Autoridade Impetrada exigir essa contribuição social da Impetrante, sem a aprovação prévia em lei complementar, que dispusesse sobre o assunto, porque este ato, além de ser lesivo ao direito líquido e certo do Contribuinte, configura também não só inobservância ao princípio da reserva legal, como também ao princípio da hierarquia das leis.”

Em que pese ter havido questionamento sobre a constitucionalidade formal da Lei nº 7.689/88, ao se ler a petição inicial em seu conjunto, constata-se que **buscou o Impetrante evitar pontualmente que lhe fosse exigida a CSLL apurada em 1989**, seja por violação dos princípios da anterioridade nonagesimal e da irretroatividade, seja pelo vício legislativo da própria lei que instituiu aquela contribuição social.

Reconhece-se que em um primeiro momento pode-se questionar tal conclusão à vista dos pedidos do Impetrante, dada a maneira como foram formulados, em especial porque **apenas liminarmente** requereu que a autoridade impetrada não lhe exigisse a CSLL quanto ao período encerrado em 31.12.89 e subseqüentes. Vejamos:

“[...] III - CONCLUSÃO

15. Demonstrou-se que a obrigação tributária criada e imposta à Impetrante, através das Leis 7.689/88, 7787/89 e 7856/89, não pode ser exigida pela Autoridade Impetrada, pois foi instituída com violação expressa dos princípios e dispositivos constitucionais vigentes e em detrimento óbvio do direito líquido e certo da Impetrante, circunstâncias com as quais a ordem jurídica não pode conviver.

16. Assim, o requerimento e o deferimento da Liminar, a fim de que a Autoridade Impetrada se abstenha de promover a cobrança da contribuição social, instituída pela Lei nº 7.689/88 e modificada pelas Leis 7787/89 e 7656/89, com base nos resultados da Impetrante no período-base encerrado em 31.12.89 e nos subseqüentes é medida da mais absoluta urgência e necessidade, pois, em não sendo concedida a Medida Liminar, a Impetrante estará na iminência de sofrer tal coação, por parte do Impetrado, o que, se vier a ocorrer, provocará o perecimento do direito líquido e certo da Impetrante que ficará

sem amparo e, conseqüentemente, sem objeto o presente Mandado.

*17. Além do mais, desnecessário registrar que o indeferimento da Medida Liminar acarretará à Impetrante prejuízos irreparáveis e de monta, pois o Impetrado irá cobrar a contribuição social em tela, **já a partir dos resultados apurados no período-base encerrado em 31 de dezembro de 1989.***

18. Reitera, portanto, a Impetrante a concessão de Medida Liminar e requer, outrossim, a intimação da Autoridade Coatora, para que preste informações, se assim houver por bem, e o deferimento final da Segurança Impetrada, para tornar ineficaz e insubsistente qualquer tentativa de cobrança da contribuição social instituída pela Lei 7.689/88, alterada posteriormente pelas Leis 7787/89 e 7856/89.” (destaquei)

Entretanto, tal dúvida é devidamente eliminada, ao se verificar o teor da sentença (fls.106/110), de 27/7/90, em que se declarou incidentalmente a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 para impedir a exigência da CSLL **somente quanto ao período-base encerrado em 31/12/89**. Da leitura, não se extrai outro entendimento. Vejamos, *in verbis*:

“A Impetrante, na inicial de fls.02/08, alegou que ‘em 15 de dezembro de 1988, a Lei 7.689 instituiu uma ‘Contribuição Social’ sobre o lucro das pessoas jurídicas, à razão de 8% (oito por cento) para a generalidade das empresas que se dedicam à atividade financeira.

Esta lei, que decorre da medida provisória nº 22, afronta de maneira absoluta os princípios constitucionais da anterioridade e da competência legislativa, como se demonstrará a seguir, sendo certo que já não mais pairam dúvidas quanto à natureza tributária das contribuições especiais, dentre elas a ‘Contribuição Social’.

Apresentou extensa fundamentação e ao final requereu a concessão da segurança para o fim de declarar que a contribuição instida inconstitucional e para que a Autoridade impetrada se abstenha de promover a cobrança da contribuição social, com base nos resultados do período encerrado em 31.12.89.

A inicial foi instruída com documentos de fls.09/15.

Custas processuais satisfeitas às fls.16.

***Deferido o pedido de depósito da quantia objeto da controvérsia,** e efetuado às fls.18.*

A autoridade impetrada prestou informações de fls.19/20, instruídas com o parecer de fls.21 e segs.

A M.D, Procuradoria da República em seu parecer de fls.59/67, opinou pela concessão da segurança.

É O RELATÓRIO”

.....

No caso em tela, pretende o Impetrante, que não lhe seja cobrado, definitivamente, a contribuição social. Inconstitucional é a Lei nº 7.689/88.

ISTO POSTO.

Concedo a Segurança impetrada. Após o trânsito em julgado desta, libere-se por Alvará o depósito efetuado.

Processo sujeito à remessa de ofício.” (destaquei)

Note-se que o então Juiz Federal Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti entendeu que o pedido da concessão da segurança visava evitar que a autoridade impetrada abstinhasse-se “*de promover a cobrança da contribuição social, com base nos resultados do período encerrado em 31.12.89*”. O deferimento de depósito, como próprio afirma, “*da quantia objeto da controvérsia*”, também **auxilia para delimitá-la nos moldes acima, pois restringiu-se ao período encerrado ao final de 1989**. A menção de que “*...No caso em tela, pretende o Impetrante, que não lhe seja cobrado, definitivamente, a contribuição social*”, refere-se àquela premissa estabelecida no relatório, quando a questão foi delimitada, não podendo tal assertiva ser entendida a ponto de se estender os efeitos da sentença a todos os períodos de apuração posteriores a 31/12/89. Quanto ao dispositivo da sentença, limitou-se ao seguinte comando: “*Concedo a Segurança impetrada. Após o trânsito em julgado desta, libere-se por Alvará o depósito efetuado*”.

Da análise, conclui-se que o trânsito em julgado não se estendeu, como pretende o Recorrente, a períodos de incidência da CSLL subsequentes a 31/12/89. A inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 foi declarada, repita-se, incidentalmente, para evitar que tal lei fosse aplicada pela Administração tributária **apenas** com relação ao período-base encerrado em 1989.

No Tribunal Regional Federal (TRF) da 5ª Região, a Segunda Turma, ao negar, em 6/11/90, provimento à apelação da Fazenda Nacional e à remessa necessária (fls.111/115), confirmou no relatório do respectivo acórdão a delimitação da controvérsia, não obstante tenha cometido equívoco ao se referir ao resultado apurado em 31/12/88, não ao apurado ao final de 1989:

“[...] Trata-se de mandado de segurança contra ato do Sr. Delegado da Receita Federal local, consistente na exigência relativa ao recolhimento da contribuição social instituída pela Medida Provisória nº 22/88, convertida na Lei nº 7.689/88, sobre o lucro apurado pela empresa no balanço encerrado em 31 de dezembro de 1988.

A sentença recorrida concedeu a segurança, declarando a inconstitucionalidade de referida contribuição, porque não instituída por lei complementar e por ser cobrada em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei instituidora e condenando a Fazenda Nacional à repetição dos valores relativos ao ano de 1988 e demais cominações legais.”

Assim, a relação de direito material albergada pela decisão judicial transitada em julgado não dizia respeito à incidência da CSLL para períodos posteriores a 31/12/89, não se podendo nesta análise administrativa desbordar dos limites estabelecidos definitivamente pelo Judiciário.

Com isso, a única relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o Fisco, relativa à CSLL, acobertada pelo manto da coisa julgada material, diz respeito à apuração da CSLL em 31/12/89. **Esta foi a controvérsia instaurada e equacionada pelo Judiciário**, não obstante, para tanto, tenha declarado incidentalmente a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88. Não afastou a incidência de tal contribuição eternamente, tendo a demanda sido pontual, tratando-se de uma ação mandamental preventiva para evitar suposto ato lesivo por parte da Administração tributária quanto à apuração em 31/12/89.

Este consiste no limite objetivo da coisa julgada a ser obedecido na espécie.

Em suma, da leitura da petição inicial e da decisão judicial transitada em julgado, a inexistência de relação jurídica entre o autuado e a União, decorrente da Lei nº 7.689/88, **limitou-se ao período de apuração encerrado em 31/12/89**.

Por todas as razões acima, inexistente óbice à apuração, constituição e exigência da CSLL relativa aos anos-calendário 2003 a 2007, devendo ser mantido, por conseguinte, o lançamento tributário.

Quanto à multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais, não obstante o contribuinte sustentar que o crédito tributário não poderia ser exigido concomitantemente com as multas proporcionais anuais, há dispositivos legais que asseguram a exigência de ambas penalidades.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, estabelece hipóteses de incidência distintas para a multa proporcional e a multa por insuficiência/falta de recolhimento de estimativas. São previsões não excludentes, de tal modo que podem ser exigidas mesmo que concomitantemente, *“ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativas para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”*. Vejamos:

Redação original

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

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

.....

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

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

.....

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

Redação atual, com a alteração da MP nº 351/07, convertida na Lei nº 11.488/07

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:

....

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.

Há vários julgados administrativos neste sentido, como por exemplo:

“(…) MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. MULTA PROPORCIONAL, CONCOMITÂNCIA. INEXISTÊNCIA - Não há que se falar em aplicação concomitante sobre a mesma base de incidência quando resta evidente que as penalidades, não obstante derivarem do mesmo preceptivo legal, decorrem de obrigações de naturezas distintas (...)” (1ª SJ, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Acórdão nº 1302-00.083, de 29/09/09).

“(…) MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS - CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTOS DEVIDO NO FINAL DO ANO. Não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido). Por isso, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro, além disso, não há no direito tributário algo semelhante ao princípio da consunção (absorção) do direito penal, o que também afasta os argumentos sobre a concomitância de multas (...)” (1ª SJ, 2ª Turma Especial, Acórdão nº 1802-00.610, de 30/08/10)

“(…) INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. Em função de expressa previsão legal, deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração” (1º CC, 3ª Câmara, Acórdão nº 103-23510, Rel. Leonardo de Andrade Couto, Sessão de 26/06/08).

“(…) CONCOMITÂNCIA ENTRE A MULTA ISOLADA E A MULTA VINCULADA AO TRIBUTOS - Em virtude de se tratarem de infrações distintas, a multa de ofício aplicada isoladamente,

pela falta de recolhimento da CSLL apurada por estimativa, pode ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício, aplicada sobre a contribuição devida sobre a base cálculo anual da CSLL”. (1º CC, 3ª Turma Especial, Acórdão nº 193-00017, Rel. Ester Marques Lins de Souza, Sessão de 13/10/08).

As bases de cálculo das estimativas são apuradas mensalmente, não se relacionando com o tributo apurado ao final do ano-calendário.

Quanto ao **percentual**, a autoridade lançadora já aplicou o percentual de 50% (cinquenta por cento), conforme TVF (“apuramos a CSLL devida mensalmente sob a forma de Estimativa Mensal, não paga nem declarada em DCTF, que, por consequência, impõe-se a multa isolada de 50% sobre os valores das contribuições devidas”) e Demonstrativo de Apuração da CSLL – Estimativa Mensal – Multa Isolada (fls.29/31).

Por tais razões, não se acolhe tal argumento de defesa, devendo as multas isoladas ser mantidas como constituídas.

Pelo exposto, voto no sentido de não acolher a preliminar de decadência e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro

Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Shigueo Takata – Redator designado

Presto minhas homenagens ao ilustre relator, Conselheiro Eduardo Neiva Martins Monteiro, que, com o brilhantismo de seu voto, muito enriqueceu o amplo debate da Turma. Peço vênia, entretanto, para divergir, sobre alguns aspectos envolvidos nas questões em lide.

Iniciarei enfrentando o *alcance do REsp nº 1.118.893-MG, sob rito de repetitivos*, ao caso em dissídio.

Sabe-se que o CARF, nos termos de seu Regimento Interno (art. 62-A do Anexo II), deve adotar o entendimento de mérito consagrado pelo STJ, em recursos especiais repetitivos, conforme o art. 543-C do CPC.

Porém, o ***julgamento do REsp nº 1.118.893-MG***, sob o rito de repetitivos, ***não ampara a tese da recorrente***. Especificamente, a seguinte dedução contida na ementa e no voto condutor, sobre decisão *em controle concentrado de constitucionalidade*:

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.

Relembra-se que se está diante de exigência de CSL dos anos-calendário de **2003 a 2007**, e a recorrente invoca ***ofensa à coisa julgada***, por ter reconhecimento judicial de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88 com trânsito em julgado.

Relaciono as ***razões*** – exploradas adiante - pelas quais o acórdão do REsp nº 1.118.893-MG não socorre a recorrente:

- 1) A teoria da transcendência dos motivos determinantes não é aplicável, ou ao menos, não é pacífica, na jurisprudência pátria, no controle concentrado de constitucionalidade, e, *a fortiori*, no controle difuso de constitucionalidade, e de legalidade, apesar da “objetivação” e da “abstrativização” dos recursos extraordinário e especial (REsp sob rito de repetitivos);
- 2) Ainda que fosse aplicável a teoria da transcendência dos motivos determinantes da decisão sobre o julgamento do REsp citado, na parte que ela afetaria, não teria o alcance pretendido no caso ora em jogo;
- 3) Ementa não faz coisa julgada.

A relativa extensão das considerações a seguir deduzidas sobre a teoria da transcendência dos motivos determinantes se justifica, porque as aproveitarei, na abordagem do Parecer PGFN/CRJ/492/11.

A teoria da transcendência dos motivos determinantes significa tornar obrigatórios os motivos determinantes (o *tragende Gründe*) das decisões da Corte Suprema, ao declarar a inconstitucionalidade ou a constitucionalidade de lei ou ato normativo, dando-se maior eficácia às suas decisões. É ampliar ou reforçar a autoridade da decisão ao impô-la à *ratio decidendi*, ou **aos motivos determinantes** e interpretações que serviram de fundamento da decisão, conferindo-se “efeito vinculante”⁴ àqueles (e não só à parte dispositiva), para se preservar a chamada força normativa da Constituição⁵. Enfim, é a busca do **DNA** da decisão dentro de um círculo hermenêutico – como diz Lenio Luiz Streck - para também se afastar uma vinculação em que haja **diferenças de peculiar relevo** (para o chamado *distinguishing*).

Adotando a *transcendência dos motivos determinantes* como a **nota eficaz do efeito vinculante** (veja-se a nota de rodapé nº 4), cita-se Roger Stiefelmann Leal⁶:

A imposição da ratio decidendi aos demais poderes teria como efeito necessário a proibição do uso de expedientes voltados à restauração do comportamento julgado inconstitucional, bem como a obrigação de eliminar os demais atos que encerram o mesmo vício apontado⁷. Esse acréscimo eficaz foi denominado efeito vinculante (bindungswirkung).

Sua introdução no âmbito do controle abstrato de normas assume especial significado, pois oferece solução à problemática sobre o caráter obrigatório da parte integrativa de sentenças interpretativas e aditivas, que não se inserem adequadamente no decisum constante da parte dispositiva⁸.

Na esteira da experiência europeia, foi o efeito vinculante introduzido no ordenamento brasileiro, a partir da Emenda Constitucional nº 3/1993, como instituto típico do controle abstrato de constitucionalidade. Sua incorporação como eficácia adicional voltada a tornar impositivos os fundamentos determinantes das decisões proferidas em ações próprias da jurisdição constitucional acabou reconhecida em precedentes do STF⁹. A disciplina normativa que lhe empresta fundamento foi, porém, mais acanhada do que o modelo europeu quanto à definição de seus destinatários. No caso brasileiro, os órgãos

⁴ Usou-se “efeito vinculante”, entre aspas, em consideração a uma expressiva doutrina que reconhece que o efeito vinculante instituído pela EC 3/93 (art. 102, § 2º, para decisões de mérito em ADC; atualmente, com a redação da EC 45/04, para prevê-lo expressamente às decisões de mérito em ADI) compreende a transcendência dos motivos determinantes das decisões, em controle concentrado de constitucionalidade.

Esse seria o acréscimo eficaz de efeito vinculante, o algo novo, pois o alcance aos demais órgãos judiciários e à Administração Pública direta e indireta já estaria compreendido no efeito “erga omnes”. Esse acréscimo eficaz foi denominado na Alemanha como efeito vinculante (“Bindungswirkung”). É o caso de Gilmar Ferreira Mendes, Roger Stiefelmann Legal.

⁵ Entre outros efeitos, a transcendência dos motivos determinantes da decisão da Corte Suprema resolve o problema das normas paralelas. Com a eficácia “vinculante” dos motivos determinantes (os “tragenden Gründe”) da decisão, a Corte, ao declarar inconstitucional lei do Estado “1”, impede que lei do Estado “2” de conteúdo substancialmente igual seja aplicada.

⁶ Cf. seu “A incorporação das súmulas vinculantes à jurisdição constitucional brasileira: alcance e efetividade em face do regime legal da repercussão geral e da proposta de revisão jurisprudencial do art. 52, X, da Constituição”. *Revista de Direito Administrativo*, v. 261. Rio de Janeiro: set./dez. 2012, pp. 183 e 184.

legislativos, além da própria Corte Suprema, não são alcançados pelo efeito vinculante. (negritos nossos)

Porém, mesmo no controle concentrado e abstrato de constitucionalidade, não se encontra pacificada a aplicação da transcendência dos motivos determinantes da decisão.

A virada, para seu acolhimento, deu-se com o julgamento da Reclamação (constitucional) nº 1.987-DF, em que o Plenário reconheceu a submissão aos fundamentos determinantes da decisão proclamada no ADI nº 1.662-SP (DJ de 21/5/04). Cite-se, v.g., também, a Reclamação nº 3.291-SP (DJ de 23/5/05).

Mas há julgados *não reconhecendo o “efeito vinculante” dos motivos determinantes* da decisão ***mesmo em controle concentrado de constitucionalidade***: caso da Reclamação nº 3.014-SP, de relatoria do Ministro Carlos Ayres Britto, em cujo voto lembra que na *Questão de Ordem da Reclamação 4.219* (Rcl nº 4.219-QO) de 2006, retomou-se a discussão da aplicabilidade da transcendência dos motivos determinantes, ***prevalecendo entendimento contrário*** (DJe de 21/5/10); da decisão monocrática na Reclamação nº 4.448-RS, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski (DJ de 21/9/06). Ademais, na Reclamação nº 2.986-SE, o Ministro Celso de Mello *havia concedido medida cautelar*, reconhecendo a transcendência dos motivos determinantes da ADI nº 2.868-PI (DJ de 18/3/05); porém, ***reconhecendo a rejeição que essa tese tem sofrido pela Corte Constitucional***, o eminente Ministro Celso de Mello, apesar de manter sua convicção pessoal original, *revogou o provimento cautelar*, em reverência ao entendimento do Colegiado, em decisão monocrática de 12/3/14 (DJe de 17/3/14)⁷.

O eminente Ministro Gilmar Ferreira Mendes foi um dos precursores na doutrina e na jurisprudência pátrias, a defender o efeito vinculante dos motivos determinantes da decisão não só no controle concentrado de constitucionalidade⁸, como no seu controle difuso, sobretudo com a “objetivação” e “abstrativização” do recurso extraordinário sob repercussão geral (art. 543-B do CPC).

Fredie Didier Jr. e Leonardo José Carneiro da Cunha, ao acentuarem a “objetivação” do recurso extraordinário e do recurso especial, na implementação feita pelos arts. 543-B e 543-C, do CPC, observam o seguinte. Quanto ao recurso especial, a admissão de *amicus curiae*, a distinção entre a possibilidade indissolúvel de desistência do recurso (procedimento recursal principal), e o não alcance da desistência em relação ao procedimento incidental de definição do precedente ou da tese: ou seja, não se pode interditar a desistência do procedimento principal (primeiro procedimento), mas a desistência não alcança o segundo procedimento⁹.

⁷ Todas as reclamações citadas as são, em face de decisão em controle concentrado de constitucionalidade.

⁸ Cf. síntese de seu pensamento a respeito e de Lenio Luiz Streck:

“Comentário ao artigo 102, § 3º”. In CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). “Comentários à Constituição do Brasil”. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013, especialmente pp. 1398 a 1405.

Detalhamento de seus pensamentos são encontráveis em: MENDES, Gilmar F.; COELHO, Inocêncio M. “Curso de Direito Constitucional”. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009; STRECK, Lenio L. “Jurisdição constitucional e decisão jurídica”. 3ª ed. [reformulada da obra “Jurisdição constitucional e hermenêutica”]. São Paulo: RT, 2013.

⁹ Cf. seu “Curso de Direito Processual Civil”, vol. 3. 10ª ed. Salvador: JusPodivm. 2012, pp. 330, 336, 337, 338.

Sobre o recurso extraordinário, registram que o instituto processual de controle difuso serve também ao controle abstrato. Cita precedentes (embora em sua maioria, anteriores ao art. 543-B do CPC) sobre a admissão de sustentação oral de *amici curiae*; de admissão de RE com base em *fundamento diverso* do enfrentado pelo tribunal recorrido, reconhecendo-se *causa de pedir recursal aberta* (como no controle concentrado), para decisão da questão da constitucionalidade com base em outro fundamento; de dispensa de requisito de prequestionamento, para dar efetividade a posição do STF sobre questão constitucional, com transformação do RE em remédio de controle abstrato de constitucionalidade. Os autores admitem inclusive a *reclamação constitucional* contra decisão do Pleno, em controle *difuso*¹⁰.

Sobre a imposição dos motivos determinantes da decisão, nos julgamentos de recurso extraordinário sob repercussão geral, pontua Roger Stiefelmann Leal¹¹:

Cumprе destacar, a esse propósito, que a solução a ser implementada não se encontra — como regra geral — na parte dispositiva do julgado, mas em seus fundamentos determinantes. Trata-se de impor aos demais casos sobrestados as razões que pautaram o julgamento do recurso extraordinário, ainda que os diplomas legislativos contestados sejam outros. [...]

Tal concepção, ademais, encontra-se claramente refletida no exame que o STF tem realizado sobre a nova sistemática do recurso extraordinário. [...] Aludindo aos casos de declaração de inconstitucionalidade de leis municipais instituidoras de IPTU progressivo, [...] o ministro Gilmar Mendes, por sua vez, afirma ser necessário “admitir que essa decisão seja válida, como leading case, para solucionar todos os processos em que se questione a constitucionalidade do IPTU progressivo, ainda que originada de leis de outros municípios”²⁰. Para ele, “é plenamente consentânea, portanto, com o novo modelo, a possibilidade de se aplicar o decidido quanto a uma questão constitucional a todos os múltiplos casos em que a questão se apresente como determinante do destino da demanda, ainda que revestida de circunstâncias acidentais diversas”.²¹ (negritos nossos)

Posição intermediária ou mediadora é a de Klaus Vogel (entre a acolhida pelo Tribunal Constitucional Federal alemão – *Bundesverfassungsgericht* – sobretudo com base no § 31-I de sua Lei Orgânica, e a defendida por Wischermann, de interpretação restritiva do § 31-I para efeito vinculante somente ao dispositivo), ao que ele denomina de *norma decisória concreta*. Na proposta de Vogel, a norma decisória concreta é “a *ideia jurídica subjacente à formulação contida na parte dispositiva, que, concebida de forma geral, permite não só a decisão do caso concreto, mas também a decisão de casos semelhantes*”¹².

¹⁰ Cf. “op. cit.”, pp. 356, 360 a 366.

¹¹ Cf. seu “A incorporação das súmulas vinculantes à jurisdição constitucional brasileira: alcance e efetividade em face do regime legal da repercussão geral e da proposta de revisão jurisprudencial do art. 52, X, da Constituição”. Revista de Direito Administrativo, v. 261. Rio de Janeiro: set./dez. 2012, pp. 188 e 189.

¹² “Apud” Gilmar Ferreira Mendes e Lenio Luiz Streck, obra citada, pp. 1400 e 1401.

Entretanto, como se disse, *se mesmo para o controle concentrado* de constitucionalidade *não é pacífica a jurisprudência constitucional* quanto ao efeito vinculante dos motivos determinantes da decisão, a *aplicação da transcendência dos motivos determinantes para julgados em recurso extraordinário* sob repercussão geral *longe está de ser acolhível*, conforme a jurisprudência constitucional – nesse sentido, crítica acurada faz Bruno Felipe de Oliveira e Miranda, em artigo em que estuda a questão¹³.

Com *igualdade*, ou *até maioria de razões*, para a *aplicação da teoria da transcendência dos motivos determinantes à decisão em REsp*, mesmo com sua “objetivação” e “abstrativização”, em rito de repetitivos.

Tudo isso:

- em que pese os recursos extraordinários e os recursos especiais terem ganhado novo perfil, vocacionados à tutela da ordem constitucional e federal *objetivas* – sem perder a função de proteção aos direitos subjetivos;

- apesar de haver meios para se efetivar a transcendência dos motivos determinantes sob a nova funcionalidade objetiva;

- embora haja uma *vinculação vertical* (somente ao Judiciário) e *imediata* (só dos tribunais inferiores recorridos) diante da orientação ou tese – *ratio decidendi* – sufragada nos recursos extraordinários e especiais de novo perfil.

Nesse sentido, a advertência de Bruno Felipe de Oliveira e Miranda¹⁴:

[...] não há de se falar em cabimento de reclamação, com suposto fundamento nos arts. 102, I, I (para o STF) ou 105, I, f (para o STJ), na hipótese de desrespeito às teses firmadas pelas Cortes nos julgamentos por amostragem. Com efeito, uma vez negada aplicação à razão de decidir veiculada pelos Tribunais Superiores, não há de se falar, propriamente, em desrespeito à autoridade da decisão, como se exige para fins de manejo da reclamação^[79]. A questão resolve-se intra-processualmente, isto é, no bojo do próprio recurso (extraordinário ou especial) em que foi negada aplicação à tese, nos moldes propostos pelos arts. 543-B, §4º e 543-C, §8º do CPC: o recurso interposto terá seguimento e o Tribunal Superior competente, em o conhecendo, poderá cassar ou reformar liminarmente o decisum contrário à orientação firmada. (grifamos)

Pois bem.

Do voto condutor do eminente Ministro relator do REsp nº 1.118893-MG Arnaldo Esteves Lima, transcrevo excertos, incluindo o dispositivo:

¹³ MIRANDA, Bruno Felipe de Oliveira e. "Considerações sobre a teoria da transcendência dos motivos determinantes da decisão judicial no direito processual coletivo especial brasileiro". Jus Navigandi, Teresina, ano 18, n. 3619, 29 maio 2013. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/24550>>.

¹⁴ Cf. seu "Considerações sobre a teoria da transcendência dos motivos determinantes da decisão judicial no direito processual coletivo especial brasileiro." Jus Navigandi, Teresina, ano 18, n. 3619, 29 maio 2013. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/24550>>.

A Fazenda Nacional, por sua vez, exige tal pagamento. Fundamenta seu pedido nas Leis 7.856/89, 8.034/90, 8.21/91 e 8.3/93 e Lei Complementar 70/91, supervenientes à Lei 7.689/88, que teriam alterado de forma substancial disciplina da CSLL e, assim, limitado alcance da coisa julgada material.

É oportuno registrar que o Supremo Tribunal Federal, reafirmando entendimento já adotado em processo de controle difuso, 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 ao 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. A ementa foi assim concebida:

[...] (ADI 15/DF, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, DJ 31/8/07)

[...]

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.

[...]

Diante do fato de que o diploma legal em tela não foi revogado, mas tão somente alteradas, ao longo dos anos, alíquota e base de cálculo da CSLL, principalmente no tocante ao indexador monetário, permanecendo incólume a regra padrão de incidência, não há como deixar de reconhecer a ofensa à coisa julgada e, em consequência, aos arts. 467 e 471, caput, do CPC, pelo acórdão que permite a cobrança da referida contribuição.

[...]

*Ante o exposto, conheço do recurso especial e dou-lhe provimento. **Julgo procedente o pedido formulado nos embargos à execução fiscal para anular a CDA 60696004749-09.** Condeno a Fazenda Nacional ao pagamento das custas e despesas processuais antecipadas pela recorrente, assim como ao pagamento da verba honorária, a qual fixo no percentual de 10% (dez por cento) sobre o valor atribuído à causa atualizado. (grifos nossos)*

Eis o dispositivo do acórdão do REsp nº 1.118.893-MG:

*Vistos, relatados e discutidos autos em que são partes acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, **dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.** Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro*

Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Cesar Asfor Rocha, Hamilton Carvalhido e Castro Meira votaram com o Sr. Ministro Relator. (grifos e negritos nossos)

O ponto sobre esse REsp, no que interessa ao caso vertente (como antecipado no início deste voto), é a ***afirmação sublinhada e negrejada acima transcrita*** do voto condutor do REsp em comentário (sob o rito de repetitivos).

Afastada a transcendência dos motivos determinantes da decisão, o que transita em julgado é o ***dispositivo*** da decisão. Certo que a coisa julgada atinge o pedido com sua causa de pedir. Mas não transita em julgado, e não se põe nos limites objetivos da lide, a causa de pedir, isoladamente.

A afirmação sublinhada do voto condutor do REsp em questão não compõe a parte dispositiva do julgado. Não se conecta com e não compreende o pedido em face de sua causa de pedir.

A demonstração do cabimento do recurso, com fundamento no art. 105, III, “a” e “c”, da CF¹⁵, deu-se:

- pela alegação de ofensa à coisa julgada que reconheceu a inexistência da relação jurídica material de incidência de CSL, à luz da Lei 7.689/88, na execução fiscal assim mesmo intentada, com violação dos arts. 467 e 471, *caput*, do CPC (art. 105, III, “a”, da CF);

- pelo entendimento consagrado no REsp nº 731.250-PE, da 2ª Turma do STJ (art. 105, III, “c”, da CF).

O *pedido* (a) e a *causa de pedir recursal* (b), acolhidos no REsp foram, respectivamente:

- a) a anulação da CDA com reconhecimento da procedência dos embargos à execução fiscal;
- b) as Leis 7.856/89, 8.034/90, 8.212/91 e a Lei Complementar 70/91 não alteraram substancialmente a CSL (obliquamente, as Leis 8.383/91 e 8.541/92, por ser o REsp nº 731.250-PE o apontado como paradigma, que reconheceu também não terem tais leis alterado substancialmente a CSL).

Portanto, o *Resp nº 1.138.893-MG não socorre a recorrente* (anos-calendário da exigência da CSL no caso vertente: 2003 a 2007). Aqui a ***primeira razão***.

Passa-se à segunda razão.

¹⁵ Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

[...]

III - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida:

a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência;

[...]

c) der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal.

Ainda que se acolhesse a teoria da transcendência dos motivos determinantes, vê-se facilmente que a parte sublinhada do voto condutor não é *ratio decidendi*, *não é motivo determinante* que serviu de fundamento para o dispositivo da decisão. É mero *obiter dictum* no sentido *mais estrito*.

Motivo determinante foi o reconhecimento de que as *Leis 7.856/89, 8.034/90, 8.212/91 e a Lei Complementar 70/91* (e obliquamente, por paradigma, as *Leis 8.383/91 e 8.541/92*) *não alteraram substancial ou essencialmente a CSL* instituída pela *Lei 7.689/88*.

O Parecer PFGN/CRJ/975/2011 chegou à mesma conclusão (a parte sublinhada não é do dispositivo, e não tem relação com a causa de pedir; trata-se somente de consideração *obiter dictum*).

Incidente de inconstitucionalidade é “processo” que, embora não faça coisa julgada (a menos que a parte o requeira como prejudicial, nos termos do art. 325 do CPC), é *abstrato e objetivo*.

Mas o objeto da colocação *tampouco foi incidente de inconstitucionalidade*, para o qual se poderia *pretensamente* cogitar de se ampliar a eficácia da transcendência dos motivos determinantes, “superando” o art. 469, III, do CPC.

Não foi incidente de inconstitucionalidade, simplesmente porque não havia sentido para tanto – a causa de pedir e os motivos determinantes para a decisão não tinham *nenhuma relação com a necessidade de tal incidente*. E se se *tratasse desse incidente*, a decisão sobre ele seria tomada pela *Corte Especial do STJ*, conforme o art. 97 da CF¹⁶ (Súmula Vinculante nº 10 do STF – reserva de plenário).

Pelas mesmas razões, o julgamento do REsp em questão se deu pela 1ª Seção do STJ e não por sua Corte Especial.

É que, se a parte sublinhada fosse motivo determinante para decisão, o *objeto da colocação* teria sido *questão* da lide, e o julgamento teria se dado pela *Corte Especial do STJ*, pois seria evidentemente matéria de competência de mais de uma Seção. Conforme o art. 2º da Resolução nº 8 do STJ (que estabelece os procedimentos para processamento e julgamento dos recursos repetitivos), se, no recurso recebido para o repetitivo, *houver questão* de competência de mais de uma Seção, o julgamento caberá à Corte Especial.

Enfim, ainda que se adotasse a teoria da transcendência dos motivos determinantes – e com as derivações acima exploradas - o *Resp em comentário não ampararia a recorrente*.

Com a devida vênia, não se pode concordar com a afirmação feita por Fredie Didier Jr., Paula Sarno Braga e Rafael Oliveira, em nota de rodapé, de que é correto o posicionamento do STJ (justamente no REsp em comentário) de que os contribuintes que possuem decisão transitada em julgado que reconhece a inexigibilidade da CSL, por

¹⁶ Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.

inconstitucionalidade da lei instituidora, não podem ser alvo de cobrança em razão de posterior decisão do STF que declara a constitucionalidade da lei referida¹⁷.

Eis, assim, a **segunda razão**.

Para a terceira razão, transcreve-se a ementa do acórdão do REsp nº 1.118.893-MG:

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. (STJ, Primeira Seção, Julg. 23/3/11, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima) (grifamos)**

O acórdão deve conter relatório, fundamentação e dispositivo, conforme o art. 165 c/c o art. 458 do CPC¹⁸. Como acentuam Fredie Didier Jr. e Leonardo José Carneiro da Cunha, ausente o relatório ou a fundamentação, o acórdão é *nulo* (art. 458, II, do CPC; art. 93, IX, da CF). Faltante o decisório, o acórdão é *inexistente*. Todo acórdão deve ter ementa – art. 563 do CPC. Porém, a ementa não é acórdão, não se confunde com ele. Sua falta *não gera nulidade do acórdão*¹⁹.

Logo, havendo contradição entre o dispositivo e a ementa, prevalece o dispositivo; este é que fica acobertado pela coisa julgada (STJ, 3ª Turma, REsp nº 807.675, relatora a Ministra Nancy Andrighi, DJ de 23/10/08).

Fica evidente, pois, que a *ementa do acórdão não transita em julgado*. No que interessa, o *item 3 da ementa*.

¹⁸ Art. 163. Recebe a denominação de acórdão o julgamento proferido pelos tribunais.

[...]

Art. 165. As sentenças e acórdãos serão proferidos com observância do disposto no art. 458; as demais decisões serão fundamentadas, ainda que de modo conciso.

[...]

Art. 458. São requisitos essenciais da sentença:

I - o relatório, que conterá os nomes das partes, a suma do pedido e da resposta do réu, bem como o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões, que as partes lhe submeterem.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

19 Cf. seu "Curso de Direito Processual Civil", vol. 3, 10ª ed. Salvador: JusPodivm, 2012, pp. 551 a 554.

4 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 22/08/2014 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO,

Assinado digitalmente em 18/09/2014 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA

Impresso em 02/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por aí, a *terceira razão* de o REsp em apreço não dar cobertura à recorrente.

Passo à apreciação *dos limites e do alcance do Parecer PGFN/CRJ/492/2011*, quanto ao que interessa ao feito.

Referido parecer foi aprovado pelo Ministro da Fazenda, por despacho de 24/5/11, publicado no DOU de 26/5/11.

O art. 13 c/c o art. 42, da Lei Complementar 73/93 prevê que os pareceres da PGFN aprovados pelo Ministro da Fazenda são vinculativos para os órgãos autônomos do ministério. Eis sua dicção:

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

Parágrafo único. *No desempenho das atividades de consultoria e assessoramento jurídicos, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional rege-se pela presente Lei Complementar.*

[...]

Art. 42. *Os pareceres das Consultorias Jurídicas, aprovados pelo Ministro de Estado, pelo Secretário-Geral e pelos titulares das demais Secretarias da Presidência da República ou pelo Chefe do Estado-Maior das Forças Armadas, obrigam, também, os respectivos órgãos autônomos e entidades vinculadas.*

O entendimento desta Turma, ao qual me filio, é o de que os comando da Lei Complementar 73/93 não são vinculativos a órgãos da administração-judicante, no caso, o CARF, no exercício de sua atividade típica, funcional e legal.

Com efeito, a referida lei versa sobre a Advocacia Geral da União, aliás é sua Lei Orgânica. Trata, pois, da *defesa dos interesses* da União, e de seu assessoramento jurídico. Não há sentido para que posição adotada pelo órgão responsável pelo assessoramento e defesa dos interesses da União seja cogente a órgão administrativo que tem por função o exercício de atividade judicante, de *solução de conflitos entre a União e o cidadão-contribuinte*, à luz do princípio da legalidade, do devido processo legal, da verdade material. Aliás, a *função institucional* da Advocacia-Geral da União (que *compreende a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional*) é representá-la judicial e extrajudicialmente, cabendo-lhe as atividades de consultoria e assessoramento jurídicos ao Poder Executivo (arts. 1º e 2º, da Lei Complementar 73/93).

Logo, o conteúdo do Parecer PGFN/CRJ/492/2011 não é vinculativo a este órgão julgador.

Limito-me a transcrever a parte conclusiva do Parecer PGFN/CRJ/492/2011, pois as demais, de interesse ao caso, já foram colacionadas pelo ilustre relator:

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;

(iii) 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;

[...] (grifos nossos)

Quanto à criação de “direito novo” com eficácia *para toldar a autoridade da coisa julgada nos termos postos no parecer, discorda-se* das conclusões deduzidas nos pontos *(ii) e (iii) do subitem (ii) e na parte inicial do “segundo” subitem (iii) do item 99.*

Como já analisado anteriormente, não possuem efeito vinculante as decisões *em recurso extraordinário sob repercussão geral*. Efeito vinculante, seja com o acréscimo eficaz da transcendência dos motivos determinantes (os *tragenden Gründe*), seja sem essa eficácia adicionada, ou seja, somente como vinculação de todos ao dispositivo. E essas decisões nem possuem efeito vertical *mediato*. Isso, para falar em termos absolutos.

Em termos *absolutos*, o efeito “vinculante” se limita aos tribunais recorridos (efeito vertical *mediato*). Em termos *relativos*, é inescandível que, porquanto tais julgados

possuem função de tutela da ordem constitucional objetiva, mesmo sem o efeito “vinculante”, eles investem a *unidade* de decisões que se aproxima da *stare decisis* do Direito norte-americano.

Não há, contudo, nas decisões em recurso extraordinário sob repercussão geral, força “vinculante” para se tornar “direito novo” a suplantar a coisa julgada – suplantação, *ao menos, sem a ação judicial rescisória*, conforme o art. 485, V, do CPC²⁰. Em tais situações, a eliminação da eficácia da coisa julgada terá de se dar por meio de ação rescisória. E isso, considerando-se a *jurisprudência constitucional atual* (e a *jurisprudência infraconstitucional do STJ*).

O mesmo se diga, *com maioria de razões*, às decisões anteriores à “objetivação” e “abstrativização” do recurso extraordinário.

Isso tudo, veja-se, *sem que haja* a edição de súmula com efeito vinculante de que trata o art. 103-A da CF (sem ingressar na discussão quanto à sua operância efetiva, nem quanto à sua formulação), ou *sem que haja* a resolução senatorial do art. 52, X, da CF²¹. Quanto a este último ato, cabe registrar que a chamada *revisão jurisprudencial desse dispositivo constitucional não foi sufragada* (ainda) *pela Corte Suprema* – e se for consagrada, esvaziará a súmula vinculante (um dos fundamentos do Ministro Sepúlveda Pertence contrários à revisão jurisprudencial do 52, X, da CF foi justamente a emergência das súmulas vinculantes no texto constitucional)²².

Concorda-se que a decisão *em controle concentrado de constitucionalidade* possui o efeito “vinculante” para *eliminar a autoridade da coisa julgada, a partir daquela decisão, com efeito a partir daí, nos termos do Parecer PGNF/CRJ/492/2011 (ponto (i) do subitem (ii) e os dois subitens (iii) do item 99)*.

²⁰ Art. 485. A sentença de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando:

- I - se verificar que foi dada por prevaricação, concussão ou corrupção do juiz;
 - II - proferida por juiz impedido ou absolutamente incompetente;
 - III - resultar de dolo da parte vencedora em detrimento da parte vencida, ou de colusão entre as partes, a fim de fraudar a lei;
 - IV - ofender a coisa julgada;
 - V - violar literal disposição de lei;
 - VI - se fundar em prova, cuja falsidade tenha sido apurada em processo criminal ou seja provada na própria ação rescisória;
 - VII - depois da sentença, o autor obtiver documento novo, cuja existência ignorava, ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de lhe assegurar pronunciamento favorável;
 - VIII - houver fundamento para invalidar confissão, desistência ou transação, em que se baseou a sentença;
 - IX - fundada em erro de fato, resultante de atos ou de documentos da causa;
- [...]

²¹ Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

- [...]
- X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;
- [...]

²² Cf. Roger Stiefelmann Leal, “op. cit.”, p. 194.

É o advento do “direito novo”, com a decisão em controle concentrado de constitucionalidade, com “efeito vinculante”, gerando a eliminação automática da decisão contrária com trânsito em julgado, como exposto adiante.

Nessa medida *se conciliam* a ordem constitucional e federal, consoante a jurisprudência, e se *coarctam* a ofensa aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva, e da livre concorrência.

Sobre esse ponto, a interpretação do ilustre relator parece ter sido a mesma.

Na mesma linha de conclusão, Luiz Cesar Souza de Queiroz²³ (temos certas reservas, quanto à não cessação da eficácia da coisa julgada, por ação rescisória):

O Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 quando assevera que “(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”, a ponto de prevalecer sobre a coisa julgada e sobre a coisa soberanamente julgada, posiciona-se na mesma linha da argumentação desenvolvida antes (itens III e IV) [versa, entre outros, sobre o “direito novo”], apresentado-se de forma consonante com os mais elevados valores constitucionalmente objetivados. [...]

Por outro lado, a parte do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 que merece específica discordância é revelada e sintetizada na seguinte passagem da “Síntese do exposto”:

[são os pontos (ii) e (iii) do subitem (ii) do item 99 de que tratamos acima e transcritos] (grifos nossos)

A decisão em *controle concentrado de constitucionalidade*, mesmo sem se ter pacificada a aplicação da transcendência dos motivos determinantes, e *sem o acréscimo eficaz dela para o efeito vinculante*, é indubitavelmente a *maior verticalidade da tutela da força normativa da Constituição* ou do *Direito Constitucional objetivo* (a objetividade de Peter Häberle, no recurso de amparo do Direito alemão).

A isso se pode chamar de “direito novo”, que *prescinde de ação judicial* – revisional do art. 471, I, do CPC, tampouco de rescisória, ao teor do art. 485, V, do CPC – para coarctar, a partir de então, a autoridade da coisa julgada.

De tudo que foi deduzido, no controle concentrado de constitucionalidade, *concordo com a cessação automática da eficácia da coisa julgada material*²⁴, *sem*

²³ Cf. seu “Controle de constitucionalidade, mutação jurídica e coisa julgada tributária – reflexos sobre a prescrição e decadência em matéria tributária”. In QUEIROZ, Luís Cesar S.; OLIVEIRA, Gustavo da Gama V. (Orgs.). “Tributação constitucional, justiça fiscal e segurança jurídica”. Rio de Janeiro: GZ, 2014, pp. 41 e 42.

²⁴ Não entro, aqui, na discussão se a coisa julgada é “efeito” da decisão, ou se é “qualidade” dos efeitos da decisão, ou se é “situação jurídica do conteúdo” da decisão. Por isso, falo em eficácia da coisa julgada, ou em autoridade da coisa julgada com mesmo sentido – e também em conteúdo da sentença acobertada pela coisa julgada.

necessidade de se ingressar com ação revisional do art. 471, I, do CPC²⁵. A fortiori, sem necessidade de ação rescisória, com suporte no art. 485, V, do CPC.

No caso vertente, portanto, *cessa a autoridade da coisa julgada relativa à impossibilidade de exigência da CSL, a partir do julgamento da ação em controle concentrado de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, i.e., a partir do julgamento do ADI nº 15-2/DF*, que declarou a inconstitucionalidade somente dos arts. 8º e 9º, da Lei 7.689/88 (anterioridade nonagesimal quanto à CSL).

Eis o dispositivo do acórdão do ADI nº 15-2/DF:

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 Ellen Gracie (Presidente). Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Plenário, 14.06.2007.

O ***julgamento do ADI nº 15-2/DF*** se deu em ***14/6/07***, conforme descrito, e a ***decisão publicada no DJ de 31/8/07; trânsito em julgado em 12/9/07, e publicação da decisão transitada em julgado no DJ de 20/9/07*** (dados extraídos do site do STF).

Posto isso, ***cessa a autoridade da coisa julgada material, a partir de 20/9/07*** (art. 28 da Lei 9.868/99²⁶).

Significa dizer, ***a depender*** do conteúdo da sentença acobertado pela coisa julgada material da recorrente, ***a CSL em jogo é exigível para o ano-calendário de 2007***.

Não vejo como se possa estender a eficácia da coisa julgada para o fato gerador periódico ou continuativo da CSL consumado em 31/12/07.

Concluída a análise sobre o alcance do Parecer PGFN/CRJ/492/2011, resta apreciar a subquestão relativa ao ***conteúdo da coisa julgada material*** da inexistência de relação jurídica tributária de CSL da recorrente.

Da inicial do *writ*, transcrevo inicialmente os seguintes excertos:

²⁵ 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;
[...]

²⁶ Art. 28. Dentro do prazo de dez dias após o trânsito em julgado da decisão, o Supremo Tribunal Federal fará publicar em seção especial do Diário da Justiça e do Diário Oficial da União a parte dispositiva do acórdão. Parágrafo único. A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.

03. Ora, tanto a instituição da referida contribuição através da Lei 7.689/88, quanto a alteração da respectiva alíquota mediante a Lei 7.856/89, configuram ostensiva violação do texto da Constituição vigente e, com isso, atingem também o direito líquido e certo da impetrante e dos demais contribuintes de não se verem coagidos, por ato da Autoridade Impetrada, ao recolhimento da dita contribuição, posto que indevida e inexigível em face das normas constitucionais disciplinadoras da matéria. É o que demonstraremos a seguir.

[...]

06. Assim, ao introduzir o aumento da base de cálculo da contribuição social, a Lei 7.856/89, que foi publicada no Diário Oficial da União em 25.10.89, cometeu frontal violação às regras constitucionais aplicáveis à exigibilidade do tributo, notadamente as do parágrafo 6º do artigo 195, verbis:

"Art. 195

.....

.....

Parágrafo 6º - Às contribuições de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

pois passou a exigir esse aumento já a partir de setembro de 1989, ou seja, mesmo antes da data de sua publicação, quando, a contrário senso, o parágrafo 6º do artigo 195 só admite que as modificações possam ser exigidas, uma vez decorridos noventa dias da data da publicação. Em outras palavras, quaisquer modificações no sistema de pagamento das contribuições sociais só poderiam ocorrer a partir de 25 de janeiro de 1990 e, de modo algum, poderiam tampouco afetar os pagamentos calculados com base no lucro apurado em 31.12.89, visto que antes desta data eram inexigíveis.

07. Portanto, a exigência da contribuição social com a elevação de alíquota prevista no artigo 2º da Lei nº 7.856/89 sobre o lucro apurado em 1989 fere o direito adquirido do contribuinte e representa violação ao princípio da irretroatividade da legislação tributária estatuído pelo artigo 150, inciso III, alínea a, da Constituição. (fls. 95 a 97, grifamos)

Dessa transcrição se vê que há **uma causa de pedir**. A insurgência quanto ao aumento de alíquota pela Lei 7.856/89 se dá, em suma, pelo desrespeito ao art. 195, § 6º, da CF (*inobservância da anterioridade nonagesimal*), que é o mesmo fundamento para a irrisignação quanto à Lei 7.689/88, instituidora da CSL. Peço vênia, pois, ao nobre relator, para divergir quanto à presença aí de duas causas de pedir.

Ainda da inicial, transcreve-se:

08. *Porém, as lesões ao texto constitucional não se esgotam com as violações acima apontadas. A própria instituição da contribuição social, através de lei ordinária constitui, por sua vez, também uma afronta ao artigo 146, inciso III, alínea "a" da Constituição, que reserva à lei complementar a definição de tributos e de suas espécies, condição esta que a Lei 7.689/88 não observou ao instituir a contribuição social sobre o lucro das empresas.*

09. *Não poderia, pois, a Autoridade Impetrada, (sic.) exigir essa contribuição social da Impetrante, sem a aprovação prévia em lei complementar, que dispusesse sobre o assunto, porque este ato, além de ser lesivo ao direito líquido e certo do Contribuinte, configura também, não só inobservância ao princípio da reserva legal, como também ao princípio da hierarquia das leis. (fl. 97, grifos nossos)*

Aqui se divisa uma **segunda causa de pedir**. Inexigência da CSL, por ofensa ao art. 146, III, "a", da CF (definição de tributo com seu delineamento, *por lei complementar*), com a definição e instituição pela Lei 7.689/88 (lei ordinária).

Transcrevo o pedido deduzido na inicial:

III - CONCLUSÃO

15. *Demonstrou-se que a obrigação tributária criada e imposta à Impetrante, através das Leis 7.689/88, 7787/89 e 7856/89, não pode ser exigida pela Autoridade Impetrada, pois foi instituída com violação expressa dos princípios e dispositivos constitucionais vigentes e em detrimento óbvio do direito líquido e certo da Impetrante, circunstâncias com as quais a ordem Jurídica não pode conviver.*

16. *Assim, o requerimento e o deferimento da Liminar, a fim de que a Autoridade Impetrada se abstenha de promover a cobrança da contribuição social, instituída pela Lei nº 7.689/88 e modificada pelas Leis 7787/89 e 7856/89, com base nos resultados da Impetrante no período-base encerrado em 31.12.89 e nos subsequentes e medida da mais absoluta urgência e necessidade, pois, em não sendo concedida a Medida Liminar, a Impetrante estará na iminência de sofrer tal coação, por parte do Impetrado, o que, se vier a ocorrer, provocará o perecimento do direito líquido e certo da Impetrante que ficará sem amparo e, conseqüentemente, sem objeto o presente Mandado.*

17. *Além do mais, desnecessário registrar que o indeferimento da Medida "Liminar acarretará a Impetrante prejuízos irreparáveis e de monta, pois o Impetrado irá cobrar a contribuição social em tela, já a partir dos resultados apurados no período-base encerrado em 31 de dezembro de 1989.*

18. *Reitera, portanto, a Impetrante a concessão de Medida Liminar e requer, outrossim, a intimação da Autoridade Coatora, para que preste informações, se assim houver por bem,*

e o deferimento final da Segurança Impetrada, para tornar ineficaz e insubsistente qualquer tentativa de cobrança da contribuição social instituída pela Lei 7.689/88, alterada posteriormente pelas Leis 7787/89 e 7856/89. (fls. 99 e 100, grifamos)

Não expressa dúvida de que o pedido liminar decorre imediatamente das duas causas de pedir, ou melhor, as *duas causas de pedir* implicaram o **pedido “duplo” liminar**: a interdição da autoridade impetrada para cobrança da CSL relativa ao período-base de 1989 (*ex vi* da primeira causa de pedir), e **também dos anos subsequentes** (*ex vi* da segunda causa de pedir).

Também o **pedido final**, a segurança “definitiva”, **não se descola** do pedido liminar.

A simples locução “*e o deferimento final da Segurança Impetrada*”, após a reiteração para concessão liminar da segurança (“*duplo*” pedido) leva a essa conclusão. Isso se reforça, com a sequência que completa a frase: “*para tornar ineficaz e insubsistente qualquer tentativa de cobrança da contribuição social instituída pela Lei 7.689/88, alterada posteriormente pelas Leis 7787/89 e 7856/89.*”

A sentença que ficou acobertada pela coisa julgada também não discrepa do pedido (“duplo”).

Reconhece-se que o relatório da sentença, isoladamente, pode conduzir a entendimento diverso (a ambiguidade é presente na parte final destacada):

Apresentou extensa fundamentação e ao final requereu a concessão da segurança para o fim de declarar que a contribuição instituída inconstitucional e para que a Autoridade Impetrada se abstenha de promover a code (sic.) promover a cobrança da contribuição social, com base nos resultados do período encerrado em 31.12.89. (fls. 101 e 102)

A ambiguidade do relatório que pode levar à conclusão de que se decide sobre um só dos pedidos se *dissipa* nos fundamentos da sentença, os quais mantêm perfeita identificação com a parte dispositiva dela. Transcrevo excertos do fundamento e o dispositivo da sentença:

A lei nº 7.689/88 entrou em vigor em 16.12.88, regulando situações futuras e não pretéritas.

Quanto ao argumento de ter o legislador ordinário invadido área sob reserva de Lei Complementar, reformulei entendimento anteriormente exposto por constatar a necessidade em nosso ordenamento jurídico da previsão em lei complementar da moldura básica das Contribuições Sociais, não havendo ressalva da inaplicabilidade dessa tutela no tocante às contribuições sociais previstas no art.195, da C.F., a não ser no tocante às preexistentes à Ordem Constitucional instituída em 1988, face ao principio da recepção. (fl. 102)

*No caso em tela, pretende o Impetrante que não lhe seja cobrado, **definitivamente**, a contribuição social . **Inconstitucional é a Lei nº 7.689/88.***

ISTO POSTO

***Concedo a Segurança impetrada.** Após o trânsito em julgado desta, libere-se por Alvará o depósito efetuado. (fl. 105, destaques nossos)*

Nota-se que a tutela concedida alcançou o “duplo” pedido da inicial: abstenção de cobrança da CSL compreensiva do período-base de 1989, e dos períodos-base e anos-calendário seguintes.

Isso fica bem demarcado na descrição da pretensão feita, “não lhe seja cobrado, **definitivamente**, a contribuição social”, seguida da conclusão “**inconstitucional é a Lei nº 7.689/88**”, **sem ressalvas, sem adjetivação**, e com o dispositivo “**concedo a segurança impetrada**”. **Não há ressalva na segurança concedida.** Também daí não há notícia de se terem manejados embargos declaratórios contra a sentença.

Outrossim, peço vênia ao nobre relator, para concluir que houve “duplo” pedido e que a **segurança foi concedida nos termos do pedido (dada ao “duplo” pedido): não cobrança da CSL correspondente ao período-base de 1989 e da CSL relativa aos períodos-base seguintes.** Tudo, em face da decretação incidental de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88.

Foi **esse dispositivo que ficou inalterado** nas instâncias recursais, e que, portanto, **ficou acobertada pela autoridade da coisa julgada.**

A 2ª Turma do TRF da 5ª Região negou provimento à remessa necessária e à apelação da União (fls. 106 a 110). Eis os excertos do voto condutor do relator, com o dispositivo:

*Ao julgar a **Arguição de Inconstitucionalidade** na AMS nº 976-AL, **decidiu o Plenário deste Tribunal:***

‘TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. LEI Nº 7.689/88. INCONSTITUCIONALIDADE.

- A impetração não ataca lei em tese, mas os efeitos concretos e imediatos da lei, no sistema jurídico nacional;*
- **É inconstitucional a exigência de contribuição instituída pela Lei nº 7.689/88, que não configura contribuição social da seguridade social, à míngua de lei complementar, que estabeleça o âmbito dentro do qual pode o legislador ordinário criar contribuições sociais, com fundamento no art. 149 da Constituição.***

Em seu voto, o eminente Relator, Juiz Hugo Machado, após analisar os diversos aspectos da instituição da denominada contribuição social, afirma:

[...]

De que valeria o enfático dispositivo constitucional, se, por via oblíqua, pudesse o legislador ordinário federal tornar inócua a discriminação constitucional de rendas tributárias, sustentáculo mais forte da federação nacional?

Em conclusão, entendo inconstitucional a Lei nº 7.689/88, que instituiu a mencionada contribuição social.'

Adoto a fundamentação acolhida à unanimidade por esta Corte.

Por essas razões nego provimento à apelação e à remessa oficial. (grifos nossos)

E o dispositivo do acórdão:

Decide a Segunda Turma do Tribunal Regional Federal de 5ª Região, à unanimidade, negar provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do voto do Relator, na forma do relatório e notas taquigráficas que integram o presente.

O recurso extraordinário por ela interposto não passou pelo juízo de admissibilidade (fls. 111 e 112). Assim transitou em julgado a sentença concessiva da segurança impetrada.

Houve ainda ação rescisória movida pela União, que também não logrou sucesso (fls. 113 a 119).

Por toda essa ordem de razões, sobre a **questão da exigência da CSL, dou provimento parcial, para afastá-la quanto aos anos-calendário de 2003 a 2006.**

Prossigo, com o exame da questão das multas isoladas.

A exigência das multas isoladas recaiu em relação às estimativas de CSL de abril de 2003 a dezembro de 2003, e às estimativas de CSL de todos os meses dos anos-calendário de 2004 a 2007 (fls. 5 a 8, 15 a 19; instrumentos específicos dos autos de infração).

De início, atente-se para o que foi decidido quanto à cobrança da CSL efetiva. Como se viu, deu-se o provimento parcial para afastar a exigência de CSL efetivas dos anos-calendário de 2003 a 2006, pela eliminação da autoridade da coisa julgada em 20/9/07 (efeitos a partir daí).

Logo, mesmo a quem não acolhe a interpretação da impossibilidade de cobrança concomitante de multa proporcional e de multa isolada, a infirmação das multas isoladas sobre estimativas dos meses dos anos-calendário de 2003 a 2006 e dos meses de janeiro a agosto de 2007 é de rigor.

Pois bem.

A redação original do art. 44, *caput*, I e II e § 1º, da Lei 9.430/96 era a seguinte:

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;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

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

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.

Posteriormente, a Medida Provisória 303/06 alterou essa redação, mas teve sua vigência coarctada em 27/10/06, pois não fora convertida em lei, conforme o Ato Declaratório do Congresso Nacional 57/06, no exercício do art. 62, § 3º, da CF.

Sobreveio a Medida Provisória 351/07 alterando novamente a redação do preceito legal em comentário, com a mesma dicção prevista pela Medida Provisória 303/06. A Medida Provisória 351/07 fora convertida na Lei 11.488/07, de modo que a atual redação do art. 44, *caput*, I, II e § 1º, da Lei 9.430/96 é a seguinte:

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.

§ 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Vê-se que na atual dicção do art. 44 da Lei 9.430/96 a penalidade de multa de ofício é menos gravosa à prevista originariamente por esse preceito.

Tenho para mim que a dicção do art. 44 da Lei 9.430/96 prestou-se a corrigir a deficiência redacional primitiva, pois na literalidade pura dessa a multa de ofício era aplicável mesmo quando o tributo fosse integralmente pago com atraso – o que dava azo a se discutir como seria apurada a base de cálculo para a incidência da multa em tal hipótese. Essa questão foi espancada com a nova redação do art. 44 da Lei 9.430/96, que não mais prevê a incidência de multa de ofício no pagamento integral do tributo com atraso.

A partir da Lei 9.430/96, com a instituição do IRPJ e da CSL apurados trimestralmente (sem prejuízo da opção pela apuração anual no caso de lucro real), o IRPJ mensal, assim como a CSL mensal, deixaram de ser IRPJ e CSL efetivos, tornando-se IRPJ e CSL por estimativa. Isso resulta claro no “título” dos arts. 2º e 6º, da Lei 9.430/96 (e para a CSL, em virtude do art. 28 dessa lei) que preconizam “pagamento por estimativa”:

Pagamento por Estimativa

Art. 2º. A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º. O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º. A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º. A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

[...]

Pagamento por Estimativa

Art. 6º. O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§ 1º. O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º; II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

[...]

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

De se lembrar que, sob a égide da Lei 8.981/95, o IRPJ e a CSL mensais configuravam exações efetivas, sem embargo do ajuste anual do IRPJ e da CSL: o art. 27 dessa lei falava em fatos geradores ocorridos em cada mês e em base de cálculo apurada mensalmente e se coloca sob a Seção II denominada de Pagamento mensal do imposto²⁷ (igualmente válido para a CSL, por força do art. 57 da mesma lei)²⁸. Ou, no mínimo, poderia ser colocada em discussão o IRPJ e a CSL mensais serem exações efetivas.

²⁷ SEÇÃO II

Do Pagamento Mensal do Imposto

Art. 27. Para efeito de apuração do Imposto de Renda, relativo aos fatos geradores ocorridos em cada mês, a pessoa jurídica determinará a base de cálculo mensalmente, de acordo com as regras previstas nesta seção, sem prejuízo do ajuste previsto no art. 37.

Art. 37. Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção.

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais.

²⁸ Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei.

§ 1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório:

a) da receita bruta mensal;
b) das demais receitas e ganhos de capital;
c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;
d) dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa.

§ 2º No caso das pessoas jurídicas de que trata o inciso III do art. 36, a base de cálculo da contribuição social corresponderá ao valor da receita bruta ajustada, quando for o caso, pelo valor das deduções previstas no art. 29.

§ 3º A pessoa jurídica que determinar o Imposto de Renda a ser pago em cada mês com base no lucro real (art. 35), deverá efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no lucro líquido ajustado apurado em cada mês.

§ 4º No caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a contribuição determinada na forma dos §§ 1º a 3º será deduzida da contribuição apurada no encerramento do período de apuração.

De toda forma, não por menos, a Instrução Normativa 93/97, sob os auspícios da Lei 9.430/96, alterando o que dispunha a Instrução Normativa 11/96, passou a prever que a falta de pagamento do IRPJ e da CSL mensais por estimativa não autoriza sua cobrança, mas tão só a multa isolada por falta do referido pagamento.

Ora, com a aplicação da multa de ofício proporcional sobre o valor de CSL exigido²⁹, como se pretender aplicar, ao mesmo tempo, a multa de 50% sobre CSL por estimativa não pagas dos mesmos anos-calendário³⁰? Constitui uma incoerência lógica, teleológica e axiológica a aplicação concomitante dessas multas, à vista do bem jurídico tutelado.

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício sobre as CSL efetivas, cobráveis juntamente com essas, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II, da Lei 9.430/96.

Apenado o *continente*, desnecessário e incabível apenar o *conteúdo*. Se já se penaliza *o todo*, não há sentido em se penalizar também a *parte do todo*. Noutros termos, é a aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Como penalizar *pelo todo* e ao mesmo tempo *pela parte do todo*? Isso seria uma *contradição de termos* lógicos e axiológicos – e mesmo finalísticos (teleológicos).

É a aplicação do princípio da consunção em matéria apenatória.

Enfim, trata-se de matéria cujo entendimento se encontra pacificado nesta Turma, como em muitas outras Turmas da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

Relembro que, mesmo a quem não comunga com essa interpretação, as multas isoladas sobre *estimativas de 2003 a 2006 e dos meses de janeiro a agosto de 2007* resultam derruídas, *pela cessação da autoridade da coisa julgada, em 20/9/07*.

Portanto, sobre essa questão *dou provimento ao recurso*, para afastar a inflição das multas isoladas de CSL por estimativa, *relativas aos meses dos anos-calendário de 2003 a 2007*.

²⁹ Multa do art. 44, I, da Lei 9.430/96, com a redação da Lei 11.488/07, ou multa do art. 44, I e § 1º, I, da Lei 9.430/96 na redação original.

³⁰ Multa isolada do art. 44, II, “b”, da Lei 9.430/96 com a redação da Lei 11.488/07.

Processo nº 19647.017451/2008-74
Acórdão n.º **1103-001.006**

S1-C1T3
Fl. 951

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento parcial ao recurso, para afastar a exigência de CSL referentes aos anos-calendário de 2003 a 2006, e para afastar a exigência das multas isoladas.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Takata – Redator designado