ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10120.005672/2001-98

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

Processo nº	10120.005672/2001-98
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1201-001.512 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	04 de outubro de 2016
Matéria	Auto de Infração
Recorrente	PNEULANDIA COMERCIAL LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1995

PAGAMENTO INDEVIDO. COISA JULGADA MATERIAL.

A decisão judicial que afasta a exigibilidade da CSLL com base na Lei n. 7.689/88 não se estende aos valores devidos com base na Lei Complementar n. 70/91, que constitui novo fundamento para a cobrança da contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os Conselheiros Luis Fabiano e José Roberto, que lhe davam provimento.

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida, Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteado, José Carlos de Assis Guimarães, José Roberto Adelino da Silva e Paulo Cezar Fernandes de Aguiar.

Relatório

Como os fatos e a matéria jurídica foram bem relatados pela decisão de primeira instância, reproduzo-a a seguir:

> *Trata-se de pedido de Restituição apresentado em formulário (fl. 2) em 11/10/2001, de pagamentos indevidos ou a maior efetuados de 20/02/1995 a 31/03/1995 (fls. 27) no valor de R$ 47.012,82 (quarenta e sete mil e doze reais e oitenta e dois centavos).*
>
> *Conforme despacho de fls. 85/86, a DRF/GOI considerou que a decisão judicial que declarou a inexistência de relação jurídica entre o Fisco e a requerente quanto à exação da CSLL não se estende a exercícios fiscais seguintes, razão pela qual indeferiu o pedido formulado.*
>
> *Essa decisão administrativa, ora recorrida, acolheu a Informação Fiscal nº 9600064563, de fls. 80/84, emitida pela Equipe de Acompanhamento do Crédito Tributário sub judice em virtude de o pedido de restituição decorrer de ação judicial, e da qual extraem-se as seguintes conclusões:*
>
> *- O lançamento de CSLL controlado no ePAF nº 10120.003887/200506 refere-se a períodos de apuração do ano-calendário de 2001 e encontra-se com sua exigibilidade suspensa em função da ação rescisória, autos nº 2001.01.00.0338162, ajuizada pela Fazenda Nacional para reverter o trânsito em julgado do acórdão que excluiu a interessada da hipótese de incidência da CSLL, instituída pela Lei nº 7.689/88;*
>
> *- Referida ação rescisória tornou-se dispensável desde o trânsito em julgado do acórdão do STF no RE 146733/SP;*
>
> *- No tocante à restituição pleiteada, a partir de 13/4/1993, data do trânsito em julgado do RE 146733/SP, não cabe a restituição de eventuais valores pagos pelas associadas da Acieg a título de CSSL, porque a exação passou a ser devida por elas.*
>
> *Cientificada da decisão em 27/03/2013 (AR a fl. 93), a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade de fls. 105/106, na qual postula pela reforma do despacho recorrido, com base nas alegações abaixo sintetizadas:*
>
> *- A decisão ora recorrida afronta a decisão judicial transitada em julgado que deu provimento à apelação nº 1997.01.00.0223840 para excluir a recorrente da sujeição passiva da CSLL, garantindo seus efeitos até os dias atuais, conforme previsto no inciso XXXVI do artigo 5º da CF;*
>
> *- Tentando reverter a situação, a Fazenda Nacional ingressou com ação rescisória nº 2001.01.00.0338162, em 27/08/03, que não foi admitida. Em seguida, ingressou com REsp nº 797457, em 02/12/2005, o qual encontra-se pendente de apreciação por seu relator;*

Assim sendo, trata-se o pedido de restituição de pagamentos indevidos, conforme disposto no artigo 66, parágrafo 2º da Lei nº 8.383/91.

Em sessão de 03 de outubro de 2013 a 5ª Turma da Delegacia de Julgamento de São Paulo, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

A decisão teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1995

PAGAMENTO INDEVIDO. COISA JULGADA MATERIAL.

A decisão judicial que afasta a exigibilidade da CSLL com base na Lei nº 7.689/88 não se estende aos valores devidos com base na Lei Complementar nº 70/91, que constitui novo fundamento para a cobrança da CSLL.

Com a ciência do julgado, a interessada interpôs Recurso Voluntário, no qual repetiu, basicamente, os argumentos da Manifestação de Inconformidade, no sentido de que a decisão judicial em seu favor afasta o entendimento da Receita Federal.

Os autos foram encaminhados a este Conselho para apreciação e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais, razão pela qual dele conheço.

A questão em debate nos autos é de natureza eminentemente jurídica e diz respeito à possibilidade de compensação de créditos relativos a pagamentos de CSLL efetuados entre 20/02/1995 e 31/03/1995 e considerados indevidos pela Recorrente, por força, segundo seu entendimento, de acórdão transitado em julgado nos autos de ação mandamental ajuizada com o intuito de não se sujeitar à exação em comento após o advento da Lei Complementar nº 70/91.

A sequência de decisões judiciais foi bem descrita pelo voto da decisão de piso e é fundamental para a compreensão do alcance da matéria aqui discutida, razão pela qual peço vênia para transcrevê-la, com alguns destaques:

*O **Mandado de Segurança individual, processo nº 96.64563**, da Sexta Vara Federal em Goiás, em cujos autos transitou em julgado a decisão invocada pela requerente, foi impetrado com base em decisão anteriormente proferida em **Mandado de Segurança coletivo (autos nº 89.00038842)** impetrado pela ACIEG – Associação Comercial e Industrial do Estado de Goiás, que concedeu a segurança para conferir o direito aos associados da impetrante a **não pagar a CSLL instituída pela Lei nº 7.689/88**.*

*A requerente também havia sido beneficiada por **sentença no Mandado de Segurança nº 95.70286**, que permitiu a compensação de créditos correspondentes ao recolhimento indevido da CSLL instituída pela Lei nº 7.689/88, com débitos de COFINS.*

*O Mandado de Segurança individual que **releva à presente análise**, autos nº 96.64563, foi ajuizado para que **não fosse aplicado o entendimento da autoridade impetrada no sentido de que a CSLL seria devida nos exercícios de 1992 em diante, visto que a Lei nº 7.689/88 foi revogada pela Lei Complementar nº 70/91, artigo 11**. Nesses autos, a requerente argumentou que o novo dispositivo legal seria referente às instituições financeiras e a ela não se aplicaria.*

*O juízo de **primeira instância acatou o argumento da Fazenda**, conforme sentença de fls. 38/43, de 09/12/1996, do qual cabe reproduzir o seguinte trecho:*

"Ao dizer: "... mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações posteriormente introduzidas" o artigo 11 deu margem a duas interpretações. De um lado, a Receita entende que a Lei Complementar 70/91 ratificou, e portanto elevou a nível de Lei Complementar todas as disposições da Lei 7.689/88, sanando a pecha de inconstitucionalidade que lhe foi impingida, além de dar novo fundamento para a cobrança, escapando assim, a partir de então, dos efeitos da coisa julgada produzida neste processo. De outro, as empresas requerentes, querendo crer que o art. 11 apenas se referiu às instituições financeiras (§ 1º do art. 11, da Lei 8.212/94) e portanto nada influenciou quanto aos efeitos da coisa julgada produzida neste processo que julgou inconstitucional tal exação.

*A meu ver, embora pudesse o legislador complementar ter sido mais claro ao formular o citado art. 11, da LC /70, **a razão está com a Receita Federal**.*

*Não haveria outra razão para que, no final do dispositivo, o legislador deixasse **consignada a manutenção das disposições da Lei 7.689/88, senão a de ratificar os termos da referida lei, no seu todo**.*

(...)

*Desta feita, **não há como afastar** a cobrança da Contribuição Social obre o Lucro, **após a vigência da Lei Complementar nº 70/91**, que, em seu artigo 11, revitalizou a normatização jurídica a respeito desta exação.*

(...)

*Se há débitos relativos a **períodos anteriores à LC 70/91**, com fundamento na Lei 7.689/88, a Autoridade Impetrada **está agindo abusivamente, uma vez que estaria afrontando a coisa julgada**. Se os débitos são fundados na Lei Complementar 70, relativos a **períodos posteriores a sua vigência, está correta a Autoridade**.*

*Ante o exposto, CONCEDO, em parte, a segurança às Impetrantes para determinar que a Autoridade impetrada proceda à emissão pertinente Certidão Negativa de Débito, desde que esteja sendo negada exclusivamente em razão aos débitos da Contribuição Social instituída pela Lei nº 7.689/88, relativos aos períodos **não abrangidos pela incidência da Lei Complementar 70/91**, conforme fundamentação anterior.*

*A impetrante, ora recorrente, **apelou da sentença acima** e, em 17/03/1998, o TRF 1ª Região **deu provimento** à sua apelação, autos nº 1997.01.00.0223840, e negou provimento à remessa oficial, conforme cópias apresentadas a fls. 52 e ss.*

*O argumento da interessada, por fim, funda-se no **insucesso da ação rescisória** interposta pela Fazenda Nacional com o objetivo de reverter o acórdão do TRF da 1ª Região que deu provimento à sua apelação, autos nº 1997.01.00.0223840.*

*No entanto, cumpre **analisar detidamente qual o teor** do noticiado acórdão transitado em julgado nos autos da apelação nº 1997.01.00.0223840, cuja ementa abaixo se reproduz:*

TRIBUTÁRIO. COISA JULGADA MATERIAL. LEI 7.689/88. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO.

*I - Após o trânsito em julgado da sentença que declarou a **inconstitucionalidade da Lei 7.689/88**, o contribuinte tem direito à obtenção de Certidão Negativa de Débito. Precedente.*

II - Conforme dispositivo constitucional, a lei não prejudicará a coisa julgada material (art. 5º, XXXVI).

III - Apelação a que se dá provimento.

IV - Remessa improvida. (grifamos)

Assim, entende a empresa que a decisão é imutável e perene, não sendo possível alterar os efeitos da relação jurídico-tributária negada pela justiça. Aduz, ainda, que as alterações posteriores na legislação não poderiam relativizar os benefícios conferidos pela coisa julgada material em seu favor.

Antes de ingressarmos no debate teórico acerca da possibilidade de alteração dos efeitos da coisa julgada, convém analisar **exatamente o que restou decidido** em prol da Recorrente no Mandado de Segurança que interessa aos autos.

Como bem destacado pela decisão de piso, o voto do I. Juiz Relator (cuja cópia foi anexada pela DRJ), que foi seguido por unanimidade pela Turma, não se pronunciou a respeito da exigibilidade da CSLL a partir da Lei Complementar nº 70/91, mas apenas garantiu à Apelante os efeitos da coisa julgada material relativa à Lei nº 7.689/88.

Nesse contexto, reproduzimos **integralmente** o teor do voto, para que não remanesçam dúvidas:

> *"O EXMº SR. JUIZ CÂNDIDO RIBEIRO (RELATOR): Reporto-me ao precedente julgado pelo Exmo. Juiz TOURINHO NETO:*
>
> *"Nos autos do mandado de segurança n. 89.00038842, impetrado pela Associação Comercial e Industrial do Estado de Goiás em favor de suas associadas, (...) a presente questão foi decidida. Houve remessa (REO n. 89.01.174219/ GO), tendo a 4ª Turma deste Tribunal, relator o eminente Juiz Nelson Gomes da Silva, negado provimento à remessa com base na Argüição de Inconstitucionalidade na AMS n. 89.01.136147MG, reconhecendo a inconstitucionalidade da contribuição social **instituída pela Lei n. 7.689, de 1988**.*
>
> *Tal decisão transitou em julgado.*
>
> *Temos, deste modo, que a presente **demanda já foi decidida**, **esta lide, na verdade, não pode ser rediscutida**. Ocorrência, no caso, da coisa julgada material.*
>
> *Tendo ocorrido o trânsito em julgado da sentença que declarou a **inconstitucionalidade da Lei n. 7.689, de 1988**, tem direito o contribuinte a obtenção de certidão negativa de débito, não obstante o Supremo Tribunal Federal ter declarado, posteriormente, ser inconstitucional, tão somente, o art. 8º da respectiva norma, pois essa decisão não pode retroagir para alcançar a coisa julgada material." (AMS 96.01.54548/4/GO, DJ de 15/8/97).*
>
> *Caio Mário da Silva Pereira leciona a respeito da coisa julgada que "encerrada, porém, uma questão, seja principal, seja incidente, por sentença de que já não caiba mais recursos, ou porque todos se esgotaram, ou porque a parte deixou de manifestá-los, é inatingível por uma lei posterior, material ou formal." (Instituições de Direito Civil, vol. I, 18ª ed., p. 105).*
>
> *Também se refere à coisa julgado o doutrinador EDUARDO GABRIEL SAAD explicitando que "coisa julgada material é a eficácia que torna imutável e indiscutível a sentença. Inadmite discutir-se, noutro processo, o que já foi decidido naquele em que a sentença foi proferida. Coisa julgada material não é constitutiva de novo direito; impede, apenas, que outro Juiz possa conhecer e julgar o que já se decidiu e se transformou em 'res iudicata'" (CLT comentada, 29ª ed., p. 569).*

> *Por essas razões, dou provimento à apelação e nego provimento à remessa. É como voto."* (grifamos)

De se notar, à evidência, que o julgado fixou como limite a Lei n. 7.689/88 e não se manifestou acerca da Lei Complementar n. 70/91, que foi o fundamento utilizado pela Receita Federal para negar o aproveitamento dos créditos, posto que relativos ao ano-calendário de 1995.

Destaque-se, por oportuno, que diversos outros veículos normativos cuidam da CSLL, a exemplo da Lei Complementar n. 70/91, como as Leis n. 7.856/89, n. 8.034/90, n. 8.383/91, n. 8.541/92, n. 8.849/94, n. 8.981/95, n. 9.065/95, n. 9.069/95, n. 9.249/95, n. 9.430/1996, além da Emenda Constitucional 10/96, todas posteriores à norma original.

Todas as leis e normas posteriores à Lei n. 7.689/88 foram editadas no sentido de confirmar, ampliar e regulamentar a incidência da CSLL. **Não há uma manifestação legislativa sequer que indique a sua desnecessidade ou exclusão**.

O legislador nacional permanece firme no sentido de **manter o tributo**, **fazê-lo incidir** e, portanto, **alcançar todos os contribuintes a ele sujeitos**, nos exatos termos da Constituição, que exige igualdade de tratamento para situações semelhantes.

Isso porque a legislação brasileira **permite a revisão** da coisa julgada nas hipóteses de modificação das circunstâncias de fato e de direito, como já autorizava o artigo 471 (atual artigo 505, que não sofreu alterações) do Código de Processo Civil:

> *Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo:*
>
> *I - se, tratando-se de **relação jurídica continuativa**, sobreveio modificação no estado de fato ou **de direito**; caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;*
>
> *II - nos demais casos prescritos em lei.* (grifamos)

As chamadas **relações jurídicas continuativas** cuidam de situações que se renovam e prolongam, por vezes indefinidamente, no decorrer do tempo.

No caso em tela, é óbvio que todos os anos, continuamente, a interessada pratica os fatos jurídicos que ensejariam a relação tributária que foi afastada pela decisão do TRF.

Aliás, não só a Recorrente faz isso, mas outras milhares de empresas que atuam no mercado brasileiro. Assim, seria de se perguntar: seria razoável que somente um punhado de empresas, entre todas as demais, tivesse o direito permanente e imutável de nunca ser tributado?

Parece-nos que a questão transcende o conceito de coisa julgada e permeia outros princípios, de suprema importância, como o da **igualdade tributária**, insculpido no artigo 150, II, da Constituição da República:

> *Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

> *(...)*
>
> *II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (grifamos)*

Entendo que a distinção efetivamente não pode ser mantida, até porque a decisão, nos termos do artigo 471 (atual 505) do CPC, opera efeitos desde que mantida a paridade da cláusula *rebus sic stantibus*.

Como o Acórdão não se manifestou acerca da Lei Complementar n. 70/91 nem das normas supervenientes, parece-me **possível**, **justo** e **razoável** acompanhar a decisão da DRJ.

Ademais, esse é o entendimento, entre outros, do Ministro Teori Albino Zavascki, na obra *Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional*, 2ª edição, Editora RT, pg. 105/106:

> *4.3 Limites temporais da eficácia da sentença e cláusula rebus sic stantibus*
>
> *Estabelecido que a sentença, nos casos assinalados irradia eficácia vinculante também para o futuro, surge a questão a saber qual é o termo ad quem de tal eficácia.* ***A solução é esta e vem de longe: a sentença tem eficácia enquanto se mantiverem inalterados o direito e o suporte fático sobre os quais estabeleceu o juízo de certeza.*** *Se ela afirmou que uma relação jurídica existe ou que tem certo conteúdo, é porque supôs a existência de determinado comando normativo (norma jurídica) e de determinada situação de fato (suporte fático de incidência); se afirmou que determinada relação jurídica não existe, supôs a inexistência ou do comando normativo, ou da situação de fato afirmada pelo litigante interessado. A mudança da qualquer desses elementos compromete o silogismo original da sentença, porque estará alterado o silogismo do fenômeno de incidência por ela apreciado: a relação jurídica que antes existia deixou de existir, e vice-versa.*
>
> *Daí afirmar-se que a força do comando sentencial tem uma condição implícita,* ***a da cláusula rebus sic stantibus****, a significar que ela atua* ***enquanto se mantiverem íntegras as situações de fato e de direito existentes quando da prolação da sentença.*** *Alterada a situação de fato (muda o suporte fático, mantendo-se o estado da norma) ou* ***de direito (muda o estado da norma, mantendo-se o estado de fato),*** *ou os dois,* ***a sentença deixa de ter a força de lei entre as partes****, que até então mantinha.*
>
> ***A alteração do status quo tem, em regra, efeitos imediatos e autônomos.*** *Assim, se a sentença declarou que determinado servidor público não tinha direito a adicional de insalubridade, a superveniência de lei prevendo a vantagem importará o imediato direito de usufruí-la, cessando a partir daí a eficácia*

> *vinculativa do julgado, independentemente de novo pronunciamento judicial ou de qualquer outra formalidade.*
>
> *Igualmente, se a sentença declara que os serviços prestados por determinada empresa estão sujeitos a contribuição para a*
>
> *seguridade social, a norma superveniente que revogue a anterior ou que crie isenção fiscal cortará a sua força vinculativa, dispensando o contribuinte, desde logo, do pagamento do tributo.* ***O mesmo pode ocorrer em favor do Fisco, em casos em que, reconhecida, por sentença, a intributabilidade, sobrevier lei criando o tributo: sua cobrança pode dar-se imediatamente, independente de revisão do julgado anterior*** (grifamos).

Conclui-se, portanto, que os valores recolhidos pela Recorrente em 1995 não estavam albergados pelo trânsito em julgado do acórdão proferido no julgamento da Apelação apresentada no MS nº 96.64563 e não são aplicáveis à coisa julgada decidida naqueles autos.

Ante o exposto CONHEÇO do Recurso e, no mérito, voto por NEGAR-LHE provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Relator