



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

Processo n° 10380.720182/2009-10
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-000.920 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de março de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL
Recorrente NACIONAL GAS BUTANO DISTRIBUIDORA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006

LIMITES DA COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/1988. APTIDÃO DAS LEIS Nº 8.981/1995, 9.430/1996 E ALTERAÇÕES POSTERIORES, PARA A EXIGÊNCIA DA CSLL. O trânsito em julgado da decisão que tiver desobrigado o contribuinte do pagamento da CSLL, por considerar inconstitucional a Lei nº 7.689, de 1988, não impede que a exação seja de novo exigível com base em normas legais supervenientes. As Leis nº 8.981/1995 e 9430/1996, além das alterações posteriores, constituem fundamento legal apto para exigir a CSLL de todos os contribuintes.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Moisés Giacomelli Nunes da Silva (relator) e a Conselheira Albertina Silva Santos de Lima, que davam provimento ao recurso. A Conselheira Albertina Silva Santos de Lima acompanhou o relator pelas conclusões. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Antônio José Praga de Souza.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

O presente processo iniciou com lançamento de ofício exigindo a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL relativa aos anos-calendário de 2006 e 2007, tendo por fundamento legal o artigo 2º da Lei nº 7.689, de 1988, o artigo 28 da Lei nº 9.430, de 1996 e o art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002.

Pelo que se extrai dos autos, a contribuinte ingressou com ação judicial alegando a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, que instituiu a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido. Do texto da ação petição inicial que consta dos autos, depreende-se que a impetrante alegou, dentre outros fundamentos, que a referida contribuição somente poderia ser instituída por Lei Complementar (fls. 224 e 225). Dita ação tramitou na Quarta Vara Federal da Seção Judiciária do Ceará, sob o nº 89.0092546-6 e, após recursos, transitou em julgado em 04 de novembro de 1992, com a seguinte decisão que consta da fl. 215.

“É inconstitucional a exigência da Contribuição instituída pela Lei nº 7.689/88, que não configura contribuição para a seguridade social, à mingua de Lei Complementar que estabeleça o âmbito dentro do qual pode o legislador ordinário criar contribuições sociais com fundamento no art. 149 da Constituição.”

Pelo que se depreende do auto de infração, a autoridade fiscal entendeu que a decisão que reconheceu, no caso concreto, a impossibilidade de exigência da CSLL com base na Lei nº 7.689, de 1988, em face de sua inconstitucionalidade, não se aplica aos exercícios seguintes. Idêntico entendimento foi seguido pelo acórdão recorrido que pode ser sintetizado com a seguinte ementa:

Ano-calendário: 2006, 2007

MANDADO DE SEGURANÇA - EXTENSÃO DOS EFEITOS.

Sentença proferida em mandado de segurança não faz coisa julgada quanto à ilegitimidade, em tese, da cobrança de certo tributo, visto que a concessão do “writ” diz respeito estrito à cobrança tópica do tributo em exercício determinado.

Em 27/11/09 a contribuinte foi cientificada da decisão acima recorrida (fl. 290) e em 15/12/09 ingressou com recurso invocando vasta jurisprudência e doutrina por meio da qual sustenta que transitada em julgado a decisão que reconhecer a impossibilidade de exigência de tributo em face da inconstitucionalidade da lei que o instituiu, somente poderá ser cobrado se houver nova lei. A título exemplificativo, destaco uma dentre as inúmeras ementas citadas pela recorrente:

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.

1. Se a decisão que afasta a cobrança do tributo se restringe a determinado exercício (a exemplo dos casos onde houve a declaração de inconstitucionalidade somente do art. 8º, da Lei n. 7.689/88), aplica-se o enunciado n. 239 da Súmula do STF, por analogia, in verbis: "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores".

2. Contudo, se a decisão atacar o tributo em seu aspecto material da hipótese de incidência, não há como exigir o seu pagamento sem ofender a coisa julgada, ainda que para exercícios posteriores e com fundamento em lei diversa que tenha alterado somente aspectos quantitativos da hipótese de incidência. Precedente:

EResp Nº 731.250 – PE, Primeira Seção, Rel. Min. José Delgado, julgado em 28.5.2008; e REsp Nº 731.250 – PE, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 17.4.2007.

3. Situação em que o acórdão que transitou em julgado declarou a inconstitucionalidade material de toda a Lei n. 7.689/88 (argumento de que a forma de arrecadação do tributo e a sua destinação não foram as constitucionalmente previstas, descaracterizando-o como contribuição e impossibilitando o seu tratamento como imposto) e formal do seu art. 8º (fundamento de violação ao princípio da anterioridade). Sendo assim, atacou o tributo também em seu aspecto material da hipótese de incidência, não havendo como exigir o seu pagamento (enquanto o critério material da hipótese de incidência for o mesmo) sem ofender a coisa julgada, ainda que para exercícios posteriores e com fundamento em lei diversa que tenha alterado somente aspectos quantitativos da hipótese de incidência.

4. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 600524/CE, Segunda Turma. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. J. 12/05/2009. Dje 27/05/2009).'

Com a jurisprudência acima apontada, concluo o relatório.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Relator.

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33, do Decreto nº. 70.235 de 06/03/1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado e preenche os requisitos de admissibilidade. Assim, conheço-o e passo ao exame da matéria.

Não há dúvidas, no caso concreto, de que a recorrente ingressou com ação judicial alegando a impossibilidade de instituição e cobrança da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido com base na Lei nº 7.689, de 1988, sob o fundamento de que a referida contribuição somente podia ser instituída por meio de Lei Complementar. A decisão judicial que transitou em julgado, conforme citei no relatório, acolheu a pretensão da recorrente. Porém, em 25-03-09 a fiscalização lavrou auto de infração sob o entendimento de que as relações jurídicas que dizem respeito à exigência de tributo são relações que se dão de forma continuada, de maneira que a decisão reconhecendo a inexigibilidade do crédito em relação a um exercício não se aplica aos demais.

No que diz respeito às relações jurídico-tributárias que se dão de forma continuada, com fatos geradores que se repetem ao longo do tempo, sejam eles diários, mensais, trimestrais, anuais, instantâneos ou complexivos, é necessário ter presente os elementos de validade da norma de exigência tributária que incide sobre a situação fática descrita pelo legislador. Quando a norma que institui tributo for declarada inconstitucional, seja por vício formal ou material, nada impede a edição de outra norma, sem o vício existente na anterior, para exigir tributo em relação a fatos idênticos que se verificarem na vigência da nova lei.

No caso concreto, declarada a inconstitucionalidade “inter parts” da Lei nº 7.689, de 1988, que instituiu a cobrança da CSLL, para este contribuinte, em relação aos exercícios seguintes, não se pode usar como fundamento de validade da exigência a norma declarada inconstitucional, sob pena de violar a coisa julgada protegida no artigo 5º, XXXVI, da Constituição de 1988, “in verbis”:

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada

Não desconheço que posteriormente, em ação direta de constitucionalidade, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que a Lei nº 7.689, de 1988, é constitucional. Contudo, tal decisão não serve de fundamento para afastar a segurança jurídica decorrente da coisa julgada. Nesse sentido, a lição se SAVIGNY¹ para quem “à coisa julgada sempre existiram dois valores em tensão o primeiro, o perigo de se manter uma sentença resultante de erro, ou de injustiças, e o segundo, o perigo de desfazê-la sem limites de deixá-la sempre aberta, causando à sociedade, amiúde, grande insegurança jurídica.” Para ele, na verdade, a escolha deveria espelhar, sempre, uma determinada situação que causasse menos dano que outra. Foi por esse

motivo que, segundo ele, deve optar-se pelo afastamento das situações de perpétua insegurança jurídica e deve-se haver opção política pela chamada “força legal da sentença”, ou “ficção da verdade”, pela garantia de que a decisão passada em julgado não seria passível de futuras impugnações ou invalidações.

Na mesma linha de pensamento, conforme destaca estudo de Lutiana Nacur Lorentz², Celso Neves³, assevera que foi a necessidade de estabilidade social, como fundamento histórico-jurídico que, aos poucos, foi impondo a coisa julgada. Igualmente, com relação ao fundamento da coisa julgada como pressuposto de segurança das relações jurídicas, cita-se, GRECO FILHO, que liga tal conceito ao preceito constitucional do art. 5º, XXXV, da Constituição, de 1988, “in verbis:

“Para atender à necessidade de segurança e estabilidade, existe o fenômeno da coisa julgada. Após serem esgotados todos os recursos, a decisão judicial torna-se imutável, não podendo ser alterada ainda que, objetivamente, tenha concluído contrariamente ao direito.”

No caso concreto não se perquire o acerto ou não da decisão recorrida, mas sim a necessidade de segurança em relação ao que foi decidido como meio necessário à paz social. Diante do perigo de se manter uma decisão resultante de erro ou de injustiças e o perigo de desfazê-la sem limites, causando à sociedade grande insegurança jurídica, o legislador constituinte, de forma expressa, optou pela primeira opção, consagrando-a, por meio do art. 60, § 4º, IV, como cláusula pétrea da Constituição de 1988.

De tudo o que se disse, desnecessário apontar outros fundamentos para dar provimento ao recurso da recorrente. Porém, em face do disposto no artigo 62-A do Regimento Interno do Carf, que estabelece que as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do Carf, observo que o STJ, ao apreciar o REsp 1.118.893/MG, da relatoria do Ministro Arnaldo Esteves Lima, julgado em 23 de março de 2011, de acordo com o regime do art. 543-C, do CPC, consolidou sua jurisprudência na seguinte linha, com observância obrigatória pelos demais tribunais:

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 A Coisa Julgada Coletiva: Ultra partes, erga omnes e secundum eventum litis. Revista do Curso de Direito da Faculdade de Ciências Humanas - FUMEC, Vol. 6- 2003, pág. 129.

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.

Na sessão anterior, quando o presente processo esteve em pauta, o Conselheiro Carlos Pelá noticiou a decisão monocrática do Ministro Napoleão Nunes Malha Filho, em Embargos de Declaração nos Embargos de Divergência nº 991.788, publicada no Dje de 02-02-2012, para quem:

"27. A discussão jurídica sobre o tema da perda de eficácia da coisa julgada, em caso como este, somente veio a se exaurir no Judiciário com o julgamento da ADIN 15 (Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, DJU 01.08.2007); o venerando Acórdão proferido nesse julgamento concentrado do STF tem força vinculante e aplicabilidade erga omnes, por isso que a partir do seu trânsito em julgado, tem-se

essa controvérsia por encerrada, prevalecendo, porém, os efeitos da res judicata anterior, o trânsito em julgado dessa decisão emergente da Corte Suprema.”

Na linha da decisão monocrática acima referida, que foi atacada por agravo regimental que se encontra pendente de julgamento, para alguns, a partir do trânsito em julgado de decisão proferida em controle concentrado de constitucionalidade, cessa os efeitos da coisa resultante de controle difuso de constitucionalidade.

Contudo, no caso concreto, mesmo que se aplicasse o entendimento acima referido, considerando que a CSLL tem fato gerador complexo, que no caso das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real o período de apuração dá-se entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, há que se questionar se a referida decisão pode considerar as receitas e despesas incorridas antes do trânsito em julgado da decisão ou se somente as receitas e despesas incorridas após o trânsito em julgado. Ao meu sentir, como o fato gerador da CSLL, no caso concreto, dá-se em 31 de dezembro, para o ano de 2007, para quem segue a linha de entendimento do Ministro Napoleão Nunes Malha Filho, não haveria obstáculos a sua aplicação para o ano de 2007.

Durante os debates, noticiou-se a existência do Parecer nº 492/2011, da Procuradoria da Fazenda Nacional, homologado pelo Ministro da Fazenda, de onde transcrevo as seguintes orientações conclusivas:

“No que tange à segunda providência⁴ acima referida, vale salientar, apenas, que como a cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado já ocorreu, e de forma automática, a cobrança administrativa (lançamento) do tributo relativo aos fatos geradores ocorridos após a cessação da eficácia, ou após a publicação deste Parecer, não precisa aguardar o desfecho da ação rescisória para que, só então, seja efetivada. Não precisa e não deve: é que, como a cobrança administrativa em relação aos novos fatos geradores não encontra óbice na coisa julgada anterior, a sua realização se impõe, até porque o prazo de decadência para tanto já estará em curso.”

Ainda que se aplicasse o Parecer supra citado, ele contém entendimento de que a cessação dos efeitos da coisa julgada anterior deu-se a partir do trânsito em julgado da decisão proferida na ADIN nº 15, julgada em 1º-08-2007. Assim, em relação ao caso concreto, para o ano de 2006, por qualquer linha de fundamento, o recurso merece provimento.

Apesar das observações contidas nos parágrafos anteriores não sigo as disposições constantes no parecer supra referido por duas razões: a) a primeira em respeito à coisa julgada; b) a segunda em face da expressa disposição do artigo 62-A do Regimento Interno do Carf, que certo ou errado, e aqui não vem ao caso, determina que devemos reproduzir as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, Código de Processo Civil, no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

⁴ "Encaminhar cópia dos respectivos autos judiciais à Delegacia da Receita Federal do Brasil do domicílio fiscal do contribuinte-autor, para que possam ser, desde logo, iniciados os procedimentos necessários à cobrança administrativa do tributo relativo aos fatos geradores ocorridos após o advento do precedente do STF, ou após a publicação deste Parecer, conforme o caso."

Do que se depreende do Regimento Interno, as disposições do artigo 62-A, contém norma cogente, tanto assim o é que a sua inobservância, de forma reiterada, se constitui em causa de perda de mandato, conforme previsto no artigo 45, VI, do citado Regimento.

Em atenção aos debates ocorridos na sessão de fevereiro, no que diz respeito ao argumento de que o Parecer nº 492/2011, da PGF, por ter sido homologado pelo Ministro da Fazenda se constituiria em norma capaz de afastar a aplicação, no caso concreto, do disposto no artigo 62-A do Regimento Interno, que também é aprovado pelo Ministro da Fazenda, não comungo com tal entendimento. Não se pode confundir as normas de organização interna e de funcionamento do Carf, aprovadas pelo Ministro da Fazenda, com pareceres normativos. Estes dizem respeito a determinado entendimento jurídico acerca de um assunto e não vinculam os Conselheiros. As disposições do artigo 62-A do Regimento, da leitura que faço, são de observância obrigatória pelos Conselheiros.

Da regra-matriz de incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Nos debates efetivados durante a sessão de fevereiro, ocasião em que o processo saiu com vista à Conselheira Albertina, fez-se referência à norma de incidência tributária. Se questionou a possibilidade de se abstrair as disposições da Lei nº 7.689 de 1988 e, mesmo assim, existir norma de incidência tributária. Tal resposta passa pela análise da regra-matriz da CSLL.

Da hipótese de incidência descrita na Lei nº 7.689, de 1988.

Art. 1º. Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto sobre a Renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixado 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 sobre a Renda;

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Redação dada à alínea pela Lei nº 8.034, de 12.04.1990)

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a 10% (dez por cento) da receita bruta auferida no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.

Em virtude do que foi decidido e transitou em julgado, no momento em que se afasta as disposições do artigo 1º e 2º da Lei nº 7.689, de 1988, há que se localizar no sistema e nos fundamentos legais do auto de infração outra norma que, de forma expressa, tenha instituído a CSLL e fixado o seu **critério material**, isto é, o núcleo da descrição fática que no caso é: **auferir renda entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de cada ano-calendário**.

Citou-se, na fundamentação legal do auto de infração, o artigo 28 da Lei nº 9.430, de 1996 e o artigo 37 da Lei nº 10.637, de 2002, os quais transcrevo:

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 artigos 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

Art. 37. Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2003, a alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, será de 9% (nove por cento)."(Revogado pela Lei 11.727, de 2008).

O artigo 28 da Lei nº 9.430, de 1996, trata da apuração da base de cálculo e do recolhimento das estimativas da CSLL. Portanto, nesta regra, não se tem norma instituindo a CSLL e descrevendo o núcleo da descrição fática sobre a qual incide a cobrança.

O artigo 37 da Lei nº 10.637, de 2002, trata da alíquota, que diz respeito ao critério quantitativo e não o critério material de incidência da norma. Assim, tal norma, também não contém preceito instituindo a CSLL, com definição do critério material.

O auto de infração, ao descrever os fatos, apontou que a Lei nº 7.689, de 1988, foi alterada por novos diplomas jurídicos, e citou “os artigos 41, § 3º e 44 da Lei nº 8.383 de 1991; artigo 11 da Lei Complementar nº 70, de 1991 e art. 22 e § 1º e 23 da Lei nº 8.212 de 1991 e demais disposições das leis nº 8.981 de 1995; nº 9.065 de 1995, 9.532, de 1997; nº 9.718, de 1998; nº 9.779, de 1999; nº 9.959 de 2000; nº 10.246, de 2002, 10.637 de 2002, nº 10.684, de 2003; nº 10.833 de 2003 e as Medidas Provisórias nº 2.158-35 de 2001 e nº 2.159 de 2001.”

Ocorre que as referidas leis não são normas que instituem a CSLL e nem fixam critério material desta. O artigo 41 da Lei nº 8.383, de 1991, por exemplo, prevê que o lucro arbitrado e a contribuição serão apurados mensalmente. O artigo 44 da citada Lei, por sua vez, prevê que “aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689, de 1988) e ao imposto incidente na fonte sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713, de 1988, artigo 35) as mesmas normas de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.”

O artigo 11 da Lei Complementar nº 70, invocado pela autoridade fiscal, apenas “elevada em oito pontos percentuais a alíquota referida no § 1º do artigo 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 artigo 22 da mesma lei, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações posteriormente introduzidas.”

O § 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 2001, trata do adicional de alíquota devido pelos bancos comerciais. O artigo 23 da citada Lei faz referência às alíquotas aplicáveis nos casos que especifica.

Igualmente, não verifiquei em nenhum dos dispositivos das Leis nº 8.981 de 1995; nº 9.065 de 1995, 9.532, de 1997; nº 9.718, de 1998; nº 9.779, de 1999; nº 9.959 de 2000; nº 10.246, de 2002, 10.637 de 2002, nº 10.684, de 2003; nº 10.833 de 2003 e das Medidas Provisórias nº 2.158-35 de 2001 e nº 2.159 de 2001, norma que se caracterize como sendo hipótese de incidência, identificando o critério material (núcleo a descrição fática), para que se pudesse afirmar que mesmo afastando do sistema jurídico.

Em resumo:

Entre o perigo de manter uma decisão resultante de erro e o perigo de desfazer decisões judiciais, a qualquer tempo, causando insegurança jurídica à sociedade, o legislador constituinte, de forma expressa, optou pela proteção da coisa julgada e a protegeu como cláusula pétrea em nossa constituição (Inteligência do art. 5º, XXXVI, e art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal).

Declarada a inexistência de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade, *inter parts*, da Lei nº 7.689, de 1988, que instituiu a CSLL, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nesse diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência.

O fato da Lei nº 7.689, de 1988, ter sido alterado pelos dispositivos citados na autuação, a saber, artigos 41, § 3º e 44 da Lei nº 8.383 de 1991; artigo 11 da Lei Complementar nº 70, de 1991; art. 22 e § 1º e 23 da Lei nº 8.212 de 1991 e demais disposições das leis nº 8.981 de 1995; nº 9.065 de 1995, 9.532, de 1997; nº 9.718, de 1998; nº 9.779, de 1999; nº 9.959 de 2000; nº 10.246, de 2002, 10.637 de 2002, nº 10.684, de 2003; nº 10.833 de 2003 e as Medidas Provisórias nº 2.158-35 de 2001 e nº 2.159, não quer dizer que estas leis inseriram no sistema jurídico norma que contenha o núcleo da descrição fática da exigência da CSLL.

A hipótese de incidência ou critério material da CSLL somente existe na Lei nº 7.689 de 1988 e diante da impossibilidade de aplicação desta em face de decisão judicial proferida *inter parts*, não há como se exigir o referido tributo **com base em normas subsequentes que tratam do critério quantitativo, critério temporal, mas que não descrevem critério material da hipótese de incidência.**

ISSO POSTO, voto no sentido de dar provimento ao recurso para cancelar o lançamento.

(assinado digitalmente)
Moisés Giacomelli Nunes da Silva

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Redator Designado.

Nos debates para julgamento dos recursos voluntários interpostos neste processo divergi do ilustre relator, conselheiro Moises Giacomelli, quanto a matéria em litígio.

Isso porque, as leis 8.981/1995 e 9.430/1996, bem como as leis subseqüentes, alteraram profundamente as hipóteses de incidência e a apuração da base de cálculo da CSLL, algumas delas questionadas até judicialmente pelos contribuintes, a exemplo do art. 28 da Lei 9.430/1996 que determina que se aplicam a CSLL as mesmas exclusões do IRPJ.

Por seu turno, a decisão do egrégio STJ no REsp 1.118.893/MG, trazido pela recorrente tratou apenas dos efeitos das alterações da CSLL até a edição da Lei 8.541/1992.

Portanto, o aludido julgado não se aplica ao caso presente, haja vista que os fatos geradores autuados referem-se aos anos de 2005 a 2007.

A matéria é controvertida. Porém, conforme enfatizado pelo ilustre conselheiro Carlos Pela, “*existem inúmeros precedentes do extinto Conselho de Contribuintes. De fato, este colegiado vinha decidindo, escorado na jurisprudência do STF, que a coisa julgada alcança apenas aquelas relações que estavam sob o abrigo da norma individual e concreta posta pela sentença. No caso da CSLL, instituída pela 7.689/88, a proteção da sentença não alcança fatos posteriores, especialmente aqueles fatos ocorridos após a modificação da lei e o tratamento normativo da regra-matriz de incidência em normas editadas posteriormente, para as quais a declaração de inconstitucionalidade não se aplica.*”

Nesse sentido, cite-se acórdão 108-09.290, de 25/4/2007, cuja ementa elucida:

LEI Nº 7.689/88. INCONSTITUCIONALIDADE. SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO. EFEITOS A relação jurídico-tributária é de natureza continuativa. Essas relações se sucedem no tempo, mês a mês, pelo que não têm caráter de imutabilidade qualquer declaração de inconstitucionalidade a seu respeito. Tratando-se de relações jurídicas de trato sucessivo, pode haver cobrança de tributo após cada fato gerador, nos períodos supervenientes à coisa julgada.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido negar provimento ao recurso voluntário,

É este o voto condutor do presente acórdão.

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Redator Designado.