



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

Processo n° 10670.002503/2009-27
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° **1301-002.580 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 16 de agosto de 2017
Matéria CSLL - Coisa Julgada
Recorrentes RIMA INDUSTRIAL SA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

CSLL. LIMITES DA COISA JULGADA.

Contribuintes que tenham a seu favor decisão judicial transitada em julgado, declarando a inconstitucionalidade da lei que instituiu o tributo, não podem ser cobrados em razão de legislação superveniente que não modificou o tributo em sua essência, nem tampouco em razão de posterior declaração de constitucionalidade do tributo pelo Supremo Tribunal Federal, consoante o entendimento consagrado no REsp no 1.118.893-MG, sujeito ao regime do art. 543-C do CPC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Milene de Araújo Macedo, Roberto Silva Junior e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Designado redator do voto vencedor o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza. Em razão dos fundamentos da tese vencedora no julgamento do recurso voluntário, por unanimidade de votos, considera-se prejudicada a análise do recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo - Relatora

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felicia Rothschild, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo e Roberto Silva Junior.

Relatório

Trata-se o presente processo de julgamento de recursos voluntário e de ofício interpostos por Rima Industrial SA e Fazenda Nacional, contra acórdão que julgou parcialmente procedente o auto de infração de CSLL, relativo ao ano-calendário de 2004, em que foi apurada falta de recolhimento da referida contribuição no valor de R\$ 20.589.449,64, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora.

Por bem relatar o ocorrido, valho-me do relatório elaborado pelo órgão julgador *a quo*, complementando-o ao final:

"Contra a interessada foi lavrado o Auto de Infração, fls. 01/13, para exigir a CSLL, por falta de recolhimento, no valor de R\$ 20.589.449,64, com a multa de ofício de 75%, conforme enquadramento legal constante nos autos, e os juros de mora de acordo com a legislação pertinente.

Consta, em síntese, da Descrição dos Fatos de fls. 06/10:

a) que a contribuinte não declarou a CSLL na DIPJ e na DCTF e nada recolheu, relativo ao ano-calendário 2004;

b) que foi apurada CSLL, referente ao período de apuração 01/2004 a 12/2004, conforme forma lá especificada;

c) que a contribuinte impetrou Mandado de Segurança, em 26/04/1989, contra ato do Delegado da DRF/Belo Horizonte, alegando inconstitucionalidade da lei 7.689/88 e que este transitou em julgado em 12/12/1991, concedendo a segurança;

d) que o STF, através da ADIN nº 15-2, julgou inconstitucional apenas o art. 8º da Lei nº 7.689/89, conclusão esta que foi objeto da Resolução do Senado Federal nº 11, de 2005;

e) que o mandado de segurança, pela sua natureza, não serve para o ataque à Lei em tese considerada, mas aos seus efeitos específicos, devidamente traçados na peça exordial e ao curso da contenda e que a providência solicitada ao Juízo diz respeito a exercícios financeiros estabelecidos dentro de determinado lapso

temporal, que não pode, evidentemente, ultrapassar a data em que se deu o trânsito em julgado;

Intimada em 30/12/2009, a interessada apresentou impugnação em 02/02/2010 (fls. 687/719), na qual alega, em síntese, o seguinte:

Preliminarmente:

a) que o lançamento tem origem na Lei nº 7689/88 e esta foi considerada inconstitucional em acórdão transitado em julgado e, assim o lançamento ofende a coisa julgada;

b) que a coisa julgada só pode ser revista pelo próprio Poder Judiciário através da competente ação rescisória;

c) que não é possível exigir da empresa o pagamento de CSLL em qualquer exercício sem agredir frontalmente a coisa julgada;

d) que as leis posteriores não tem o condão de ressuscitar a CSLL e que a Lei 8.212/91 apenas majorou a alíquota.

Do Mérito:

a) que a construção da base de cálculo da contribuição em comento não encontra guarida no embasamento técnico-contábil, tão pouco na legislação vigente para apuração da base de cálculo da CSLL;

b) que as rubricas glosadas pela fiscalização estão sustentadas nos acertos contábeis da impugnante, contabilizados em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e certificados por auditoria independente;

c) que, diante do lançamento, a empresa contratou auditoria independente para revisão contábil-fiscal tributária e revisão da DIPJ/2005 e que o resultado final é parte integrante da peça impugnatória;

d) que a fiscalização reconstituiu a apuração do CPV, ficha 4A da DIPJ/2005, apurando um CPV no valor de R\$ 125.183.608,83;

e) que a impugnante registrou em sua DIPJ/2005 o valor de R\$ 310.732.554,10 como CPV, suportado na escrita contábil e convalidado por auditores independentes, conforme item seguinte;

f) que não assiste razão à glosa de R\$ 185.548.945,27 no CPV por:

f.1- que o estoque inicial considerado não coaduna com os valores registrados nos livros contábeis, que montam em R\$ 33.323.164,77;

f.2- que as compras de insumos a prazo, consideradas no valor de R\$ 40.101.992,69, representam tão somente 16,8% das aquisições de insumos do período, diretas a produção no total de R\$ 240.412.104,22; de um total de entradas/aquisições no valor de R\$ 363.346.293,82, já expurgado o valor dos impostos incidentes e as devoluções havidas;

f.3- que os outros custos montam R\$ 8.462.316,67;

f.4) que o saldo de estoque final, considerado no valor de R\$ 26.431.324,77, distorce dos saldos esculpidos nos livros fiscais no valor de R\$ 37.612.218,76;

g) que a fiscalização retificou o valor da rubrica “Outras despesas operacionais” para R\$ 12.921.897,17, diferentemente do apurado pela auditoria independente em relatório elaborado de forma analítica e pormenorizado; e que os valores apurados com base nos livros contábeis montam em R\$ 12.852.132,75;

h) por ser de menor relevância, os autos à fl. 306 apresentam erro material na somatória/apuração do lucro operacional (linha 41) no valor de R\$ 226.478.045,18, enquanto o correto é 193.454.314,73. Neste mesmo passo, o valor do crédito tributário da CSLL no montante de R\$ 20.589.449,64, vem consignado no relatório fiscal tendo como base o valor de R\$ 228.656.609,85, diferentemente do valor de R\$ 228.771.662,72 reportado na linha 37 de fl. 308;

i) pelos motivos acima, não deve prevalecer a imputação da multa arrimada nos art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; art. 28 da Lei nº 9.430/96; art. 37 da Lei nº 10.637/02 e arts. 289 a 295 e §§, do RIR/99;

j) por fim requer o cancelamento integral do auto de infração e valer-se de todos os meios de prova em direito admitidos.

Anexa, como parte integrante da impugnação, Relatório de Revisão Fiscal Tributária Especial elaborado por Soltz, Mattoso & Mendes Auditores Independentes que conclui:

Verificamos que as informações obtidas pela Auditoria divergem das informações inseridas pela RIMA na DIPJ, divergências estas, tão somente na distribuição dos valores das linhas das fichas específicas, sem, contudo, alterar o resultado do lucro líquido do exercício que, após análises, conferem com os balancetes mensais.

Posteriormente, em documento datado de 17/03/2010, a contribuinte apresentou aditamento à impugnação (fls. 724/768), na qual alega, em síntese:

- a autuação incorre em violação a coisa julgada em razão de decisão prolatada em Mandado de Segurança impetrado pela Impugnante;

- que o crédito tributário exigido, em quase sua totalidade, foi extinto pela ocorrência do fato decadencial.

É o relatório."

Em 25 de março de 2010, a 1ª Turma/DRJ - JFA julgou o lançamento parcialmente procedente, conforme ementa do Acórdão nº 09-28.847, abaixo transcrita:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2004

CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS. APURAÇÃO.

O parágrafo 1º, do artigo 187 da Lei das Sociedades por Ações determina que na apuração do lucro do exercício social serão computados as receitas e os rendimentos no período, independentemente da sua realização em moeda; e os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas.

APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

A aplicação da multa de ofício decorre de expressa previsão legal, tendo natureza de penalidade por descumprimento da obrigação tributária.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2004

INTIMAÇÕES NO ESCRITÓRIO DO PROCURADOR.
IMPOSSIBILIDADE.

As intimações e notificações, no processo administrativo fiscal, devem obedecer às disposições do Decreto nº 70.235/72, devendo ser endereçadas ao domicílio fiscal do sujeito passivo.

PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVAS. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferido o pedido de produção de provas pois é na fase impugnatória o momento processual próprio para que o sujeito passivo apresente as provas que respaldam seus argumentos.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2004

DECADÊNCIA.

Mesmo em uma interpretação mais favorável para o contribuinte, no caso, não há que se falar em decadência do direito de o fisco constituir o crédito tributário, pois esse prazo se encerra cinco anos após a ocorrência do fato gerador.

Devidamente cientificada em 20/04/2010 (fls. 812), a contribuinte apresentou, tempestivamente, em 20/05/2010 (fls. 864, 865), o recurso voluntário de fls. 816 a 863 alegando, em apertada síntese, os itens abaixo relacionados, os quais serão melhores descritos por ocasião do voto:

(i) A impossibilidade de exigência do recolhimento da CSLL, tendo em vista que em 12/12/1991 transitou em julgado, perante o TRF/1ª Região, na apelação ao mandado de segurança nº 89.0001505-2, decisão judicial desobrigando a recorrente de adimplir o tributo exigido, face à inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88;

(ii) Refuta as afirmações de que o alcance da coisa julgada estaria limitado diante das relações jurídico-tributária continuativas, nos termos da Súmula nº 239 do STF. Sustenta que, a partir do julgamento do REsp nº 731.250/PE, restou consolidado o entendimento de que não há como exigir o pagamento de tributo 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;

(iii) Alega que caso a União desejasse exigir o tributo deveria ter pleiteado em ação rescisória o afastamento da coisa julgada sob pena de ofensa ao princípio da segurança jurídica e respeito à coisa julgada;

(iv) Opõe-se ao entendimento do acórdão recorrido de que a situação do presente processo estaria sob abrigo da previsão contida no art. 471, do CPC, eis que as leis posteriores apenas modificaram a alíquota e base de cálculo da exação, sem alterar o aspecto material da hipótese de incidência e estabelecer uma nova relação jurídica entre as partes. Cita jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça nesse sentido;

(v) Requer, caso seja considerada contribuinte da CSLL, o reconhecimento da decadência da exigência fiscal. Defende que a falta de recolhimento do tributo não tem o condão de descaracterizar a natureza do lançamento tributário e que a única possibilidade de aplicação de outra regra decedencial, que não a prevista no art. 150 do CTN para os tributos sujeitos à homologação, é a presença de dolo, fraude ou simulação, hipóteses estas que não teria ocorrido no presente caso;

(vi) Afirma que a autoridade autuante e a decisão recorrida desconsideraram grande parte do custo dos produtos vendidos registrado em sua contabilidade, no valor de R\$ 185.548.945,27, apesar de estarem documentalmente comprovadas todas as razões lançadas em sua defesa;

(vii) Sobre a divergência apurada no estoque inicial, argúi que a contabilidade da recorrente não foi desprestigiada pela fiscalização devendo ser os dados nela apontados admitidos, salvo se cabalmente desconstituídos pelo Fisco, o que não foi o caso;

(viii) Aponta equívoco da decisão recorrida ao afirmar que o contribuinte pretendeu retificar diversas linhas da DIPJ/2005 conforme valores apurados pela auditoria independente. Sustenta que ao apresentar os laudos de auditoria pretendeu apenas demonstrar que não há irregularidades em sua escrita contábil e que não há outras provas, como as exigidas pela decisão recorrida, senão a própria escrituração de sua contabilidade;

(ix) Reitera que sua escrita fiscal é completamente regular e, portanto, não pode ser desconsiderada sem qualquer atividade probatória por parte da autuante, sob pena de inobservância ao dever constitucional de investigação e prova, bem assim, à busca pela verdade material;

(x) Afirma que o relatório produzido pela equipe de auditoria independente, já juntado aos autos, demonstrou que não há qualquer irregularidade na escrita contábil do contribuinte, especialmente no custo dos produtos vendidos (CPV). Acrescenta que pela análise do relatório as imperfeições no preenchimento de algumas linhas da DIPJ não alteraram o resultado do lucro líquido do exercício e não trouxeram qualquer prejuízo para o Fisco Federal;

(xi) Ao final, requer o provimento do recurso voluntário e a exoneração dos gravames decorrentes do litígio.

Ao apreciar o Recurso Voluntário na sessão realizada em 07/08/2012, os membros desta turma, por unanimidade de votos, resolveram converter o julgamento em diligência, por meio da Resolução nº 1301-000.073, para que fossem adotadas as seguintes providências:

"Nessas circunstâncias, considerando, ainda que excepcionalmente, a eventual possibilidade de insucesso da tese de respeito da **impossibilidade de ofensa à coisa julgada** trazida no recurso – o que aqui apenas se admite em sede de eventualidade –, verifica-se a necessidade de adequada e específica avaliação dos instrumentos probatórios para que, em caso de eventual apuração de montante a ser exigido da contribuinte, seja então especificamente quantificado o crédito, a partir dos elementos e instrumentos por ela especificamente mantidos, conforme destacado, inclusive, em sua própria pretensão recursal.

Em face dessas considerações, encaminho meu voto no sentido de converter o julgamento em diligência para a apuração e verificação da forma de apuração da base de cálculo da CSLL efetivada pela contribuinte, visando à identificação dos montantes indicados como constantes nos apontados *livros auxiliares*, nos termos então sustentados em sede de defesa."

A fiscalização realizou a diligência e, após efetuar o levantamento das aquisições de insumos através da escrituração contábil digital apresentada pelo contribuinte, elaborou o Termo de Conclusão de Diligência Fiscal (fls. 14.046 a 14.061) tendo ao final assim concluído:

"Diante do acima relatado, da documentação apresentada encerro a diligência requisitada, com apuração de aquisição de insumos no total de R\$184.573.372,63. No curso da fiscalização foi apurado o montante de R\$40.101.992,69, remanescendo diferença de **R\$144.471.379,94 (cento e quarenta e quatro milhões, quatrocentos e setenta e um mil, trezentos e setenta e nove reais e nove e quatro centavos) a ser considerada como aquisição de insumos no ano calendário de 2004.** "

Cientificada do relatório de diligência fiscal, a recorrente apresentou a manifestação de fls. 14.064 a 14.073, apontando equívocos, por parte da fiscalização, na composição das aquisições dos insumos por ela realizadas no ano-calendário de 2004, os quais compõem o custo de fabricação própria. Afirma que após as correções indicadas na manifestação, o valor total das aquisições de insumos a ser considerada pela fiscalização totaliza R\$ 148.028.733,96.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Milene de Araújo Macedo, Relatora

O recurso é tempestivo e dele conheço.

RECURSO VOLUNTÁRIO

I DA PRELIMINAR DE COISA JULGADA CSLL

Alega a recorrente que a autuação de CSLL, relativa ao ano-calendário de 2004, incorre em grave afronta à coisa julgada, considerando-se a existência de apelação cível, transitada em julgado em 12/12/1991, perante o TRF/ 1ª Região, em que foi garantido à recorrente o direito ao não recolhimento da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88.

A recorrente impetrou, em 26/04/1989, Mandado de Segurança nº 89.1505-2 (fls. 655 a 662), perante a 3ª Vara da Justiça Federal do Estado de Minas Gerais em que objetivava o direito ao não recolhimento da CSLL, com fundamento na inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88. A ação foi inicialmente indeferida na decisão de primeira instância proferida em 29/09/1989 (fls. 663 a 681), entretanto, no julgamento da apelação nº 90.01.00712-0-MG, foi dado provimento ao recurso da impetrante, para conceder a segurança,

por meio do Acórdão (fls. 682 a 687) proferido em 30/10/1991, pela 3ª Turma do TRF 1ª Região, assim ementado:

"CONSTITUCIONAL. PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. LEI 7.689, DE 15.12.88. INCONSTITUCIONALIDADE.

1 - É inconstitucional a lei 7.689, de 15.12.88, que instituiu contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, conforme decidiu o egrégio Plenário do Tribunal Regional Federal - 1ª Região, ao julgar a Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação em Mandado de Segurança nº 89.01.13614-7-MG, em sessão de 03 de outubro de 1991, por violar os arts. 146, inc. III; 154, inc. I, 165, § 5º, inc III; e 195, §§ 4º e 6º da Constituição de Federal de 1988.

2 - Apelação Provida"

Observe-se que o acórdão deu provimento à apelação da contribuinte com alicerce no anteriormente decidido pelo plenário, em 03/10/1991, na arguição de inconstitucionalidade na Apelação em Mandado de Segurança nº 89.01.13614-7/MG. Consta no voto do relator da apelação cível da contribuinte (fls. 683 a 685), que aquela decisão foi assim ementada:

“1 – Ante o disposto no art. 149, da Constituição Federal de 1988, que manda observar o art. 146, inc. III, só lei complementar pode instituir contribuição social.

2- Às contribuições sociais, que, em face dos arts. 149 e 146, inc. III, da CF/88, são tributos, não se aplica o disposto no art. 150, inc. III, tendo em vista o estabelecido no § 6º, do art. 195, da CF/88.

3 – As contribuições sociais novas não podem ter fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos e contribuições já existentes (CF/88, art. 195 §º 4º c/c o art. 154, inc. I).A lei 7.689/88, no entanto, elege como base de cálculo da contribuição o lucro das pessoas jurídicas (art. 1º e 2º), que já é próprio do imposto de renda (art. 44 do CTN, e 153, do RIR/80), além de assemelhar o seu fato gerador ao deste imposto – aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica (art. 43 CTN).

4 – A lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988, por outro lado, não poderia instituir contribuição social, pois o novo sistema tributário ainda não estava em vigor, ex vi do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que estabeleceu que o sistema tributário entraria em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição – 1º de março de 1989. Infringência, por conseguinte, ao princípio da irretroatividade.

5 – Violou, outrossim, a lei 7.689/88 o art. 165, § 5º, inc. II, da CF/88, ao determinar, em seu art. 6º, que a contribuição social será administrada e fiscalizada pela Secretaria da Receita Federal, quando diante do preceito constitucional (art. 165, § 5º, inc. III), a sua arrecadação deveria integrar o orçamento da seguridade social.

6 – A lei 7.689/88 é inconstitucional, em razão, pois, de ter infringido os arts. 146, inc. III; 154, inc. I; 165, § 5º, inc. III; e 195, §§ 4º e 6º, da Constituição Federal de 1988.

7 – Incidente de inconstitucionalidade procedente.”

De acordo com a Certidão expedida, em 12/12/1991, o acórdão que deu provimento à apelação da contribuinte transitou em julgado naquela data (fls. 689).

O acórdão favorável à contribuinte, proferido em 30/10/1991, teve como fundamento decisão anteriormente exarada pelo plenário em 03/10/1991, ocasião em que foi efetuada a análise da Lei nº 7.689/88, sem considerar as diversas alterações supervenientes à legislação de regência da CSLL, tais como as introduzidas pela Lei Complementar nº 70, de 1991 (art. 11); Lei nº 8.383, de 1991 (arts. 41, 44, 79, 81, 86, 87, 89, 91 e 95); Lei nº 8.541, de 1992 (arts. 22, 38, 39, 40, 42 e 43); Lei nº 9.249, de 1995 (arts. 19 e 20); Lei nº 9.316 de 1996 (arts. 1º e 2º); Lei nº 9.430, de 1996 (arts. 28 a 30, sendo que o art. 28 remete aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71 da mesma Lei) e Lei nº 10.637, de 2002 (arts. 35 a 37, 45).

Os autos de infração do presente processo foram lavrados em 29/12/2009 e referem-se a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2004, para os quais a fiscalização utilizou como enquadramento legal o art. 2º da Lei nº 7.689/88, que à época dos fatos estava em vigência com as alterações dadas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90; o art. 28 da Lei nº 9.430/96 e o art. 37 da Lei nº 10.637/02 e a Resolução nº 11/95 do Senado Federal.

A recorrente alega que as leis posteriores apenas modificaram a alíquota e base de cálculo da exação, sem alterar o aspecto material da hipótese de incidência e estabelecer uma nova relação jurídica entre as partes. Diversamente do alegado, veja que um dos fundamentos pelos quais a Lei nº 7.689/88 foi declarada inconstitucional na apelação nº 90.01.00712-0-MG, que transitou em julgado favoravelmente à recorrente, tem como fundamento o fato de que a CSLL somente poderia ser instituída por meio de lei complementar. De acordo com este entendimento, após a publicação da Lei Complementar nº 70/91, tal questão teria sido superada, haja vista o que dispõe o art. 11 da referida lei complementar:

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.

Além das alterações legislativas já mencionadas, que por si só demonstram uma mudança no suporte jurídico ocorrido entre a decisão judicial transitada em julgado, diversas decisões do STF consideraram constitucionais os preceitos da Lei nº 7.689/88, com exceção de seu art. 8º. Nos julgamentos dos Recursos Extraordinários nº 146.733 - SP, em 29/06/1992 e nº 138.284 - CE, em 01/07/1992, o Pleno do STF reconheceu, em sede de controle difuso, a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, a exceção do seu art. 8º, cujas ementas a seguir transcrevo:

RE 146.733-SP

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS. LEI 7689/88. - NÃO É INCONSTITUCIONAL A INSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS, CUJA NATUREZA É TRIBUTARIA. CONSTITUCIONALIDADE DOS ARTIGOS 1º, 2º E 3º DA LEI 7689/88. REFUTAÇÃO DOS DIFERENTES ARGUMENTOS COM QUE SE PRETENDE SUSTENTAR A INCONSTITUCIONALIDADE DESSES DISPOSITIVOS LEGAIS. - AO DETERMINAR, PORÉM, O ARTIGO 8º DA LEI 7689/88 QUE A CONTRIBUIÇÃO EM CAUSA JÁ SERIA

DEVIDA A PARTIR DO LUCRO APURADO NO PERÍODO-BASE A SER ENCERRADO EM 31 DE DEZEMBRO DE 1988, VIOLOU ELE O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE CONTIDO NO ARTIGO 150, III, 'A', DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, QUE PROÍBE QUE A LEI QUE INSTITUI TRIBUTO TENHA, COMO FATO GERADOR DESTA, FATO OCORRIDO ANTES DO INÍCIO DA VIGÊNCIA DELA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO COM BASE NA LETRA 'B' DO INCISO III DO ARTIGO 102 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, MAS A QUE SE NEGA PROVIMENTO PORQUE O MANDADO DE SEGURANÇA FOI CONCEDIDO PARA IMPEDIR A COBRANÇA DAS PARCELAS DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL CUJO FATO GERADOR SERIA O LUCRO APURADO NO PERÍODO-BASE QUE SE ENCERROU EM 31 DE DEZEMBRO DE 1988. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 8. DA LEI 7689/88

RE 138.284-CE

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. Lei n. 7.689, de 15.12.88.

I. Contribuições parafiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C.F., art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F., arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais.

II. A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, e uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parágrafo 4.º 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, parágrafo 4.º; 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.º).

V. Inconstitucionalidade do art. 8.º, da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art. 150, III, "a") qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro do prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, parágrafo 6.º). Vigência e eficácia da lei: distinção.

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

O acórdão do RE 138.284-CE foi publicado em 03/08/92 e transitou em julgado em 29/09/92. Já o acórdão do RE 146.733 foi publicado em 01/07/92 e transitou em

julgado em 13/04/93. Posteriormente a estas decisões, em 04/04/1995, o Senado Federal emitiu a Resolução nº 11 de 04/04/95, por meio da qual foi suspensa a execução do disposto no art. 8º da Lei nº 7.689/88. Assim, por serem dotadas dos atributos da definitividade e objetividade, as decisões do plenário do STF em controle difuso de constitucionalidade, seguidas de Resolução Senatorial, possuem força normativa. É certo que, em respeito ao princípio da segurança jurídica, tais decisões não afastam, retroativamente, a eficácia da coisa julgada, entretanto, são eficazes e produzem efeitos prospectivos.

Aliás, este também entendimento foi confirmado pelo Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, que teve por escopo analisar os reflexos gerados pela alteração da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em relação à coisa julgada em matéria tributária, tendo assim concluído:

"(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. 543B do CPC; (iii) *quando anteriores a 3 de maio de 2007*, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e sejam confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte.

(iii) o advento de precedente objetivo e definitivo do STF configura circunstância jurídica nova apta a fazer cessar a eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhe forem contrárias;

(iv) como a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado é automática, com o advento do precedente objetivo e definitivo do STF, quando no sentido da constitucionalidade da lei tributária, o Fisco retoma o direito de cobrar o tributo em relação aos fatos geradores ocorridos daí para frente, sem que, para tanto, necessite ajuizar ação judicial; por outro lado, com o advento do precedente objetivo e definitivo do STF, quando no sentido da inconstitucionalidade da lei tributária, o contribuinte-autor deixa de estar obrigado ao recolhimento do tributo, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que, para tanto, necessite ajuizar ação judicial;

(v) em regra, o termo *a quo* para o exercício do direito conferido ao contribuinte-autor de deixar de pagar o tributo antes tido por constitucional pela coisa julgada, ou conferido ao Fisco de voltar a cobrar o tributo antes tido por inconstitucional pela coisa julgada, é a data do trânsito em julgado do acórdão proferido pelo STF. Excepciona-se essa regra, no que tange ao direito do Fisco de voltar a cobrar, naquelas específicas hipóteses em que a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado tenha ocorrido em momento anterior à publicação deste Parecer, e tenha havido inércia dos agentes fazendários quanto à cobrança; nessas hipóteses, o termo *a quo* do direito conferido ao Fisco de voltar a

exigir, do contribuinte autor, o tributo em questão, é a publicação do presente Parecer."

Assim, como regra geral, o parecer tem efeitos prospectivos conferindo ao Fisco o direito de constituir créditos tributários somente para fatos geradores ocorridos a partir da data de sua publicação. Entretanto, consta do parágrafo 79, hipótese em que o parecer, excepcionalmente, teria aplicação a períodos anteriores à sua publicação:

"79.Em outras palavras: este parecer não retroage para alcançar aqueles fatos geradores pretéritos, que, mesmo sendo capazes, à luz do entendimento ora defendido, de fazer nascer obrigações tributárias, não foram, até o presente momento, objeto de lançamento. Por óbvio, se nas situações pretéritas o Fisco já tiver adotado o entendimento ora defendido, efetuando a cobrança relativa aos fatos geradores ocorridos desde a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, em relação a essas situações pretéritas o critério jurídico contido no presente Parecer não poderá ser considerado " novo " , o que afasta a aplicação do princípio da não surpresa e do art. 146 do CTN; esses lançamentos, portanto, deverão ser mantidos."

No caso concreto, em que as autuações relativas ao ano-calendário de 2004 foram realizadas em 2009, verifica-se que a Receita Federal do Brasil já vinha adotando o mesmo entendimento posteriormente ratificado pelo Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, motivo pelo qual são procedentes os lançamentos efetuados relativamente a fatos geradores ocorridos anteriormente à publicação do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011.

Com relação às afirmações de que a partir do julgamento do REsp nº 731.250/PE, restou consolidado o entendimento de que não há como exigir o pagamento de tributo 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, de igual sorte não assiste razão à recorrente. Por ocasião do REsp 731.250/PE, o voto da relatora Min. Eliana Calmon, analisou detalhadamente cada dispositivo da Lei Complementar nº 70, de 1991, e das Leis nº 7.856, de 1989, nº 8.034, de 1990, nº 8.383, de 1991 e nº 8.541, de 1992, entretanto, algumas das leis que serviram para fundamentar o julgamento não foram analisadas, tais como o art. 28 da Lei nº 9.430/96 e o art. 37 da Lei nº 10.637/02. Assim, não se pode afirmar que essas leis estariam alcançadas pelo REsp nº 731.250/PE, a ponto de não serem aplicáveis à pessoa jurídica que possua decisão judicial favorável fundamentada na inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88.

Vale ressaltar ainda que o decidido pelo STJ no REsp nº 1.118.893/MG, cujo acórdão sujeitou-se ao rito dos recursos repetitivos, previsto no art. 543-C do antigo Código de Processo Civil, não se aplica ao caso concreto. Para aplicação de um acórdão julgado em sede de recurso repetitivo pelo STJ deve-se comparar o caso concreto com o decidido pelo STJ, a fim de identificar se os aspectos materiais do caso específico ora analisado subsumem-se ao decidido no REsp nº 1.118.893/MG, cuja ementa a seguir transcrevo:

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."

A legislação analisada pelo STJ no REsp 1.118.893/MG e que teria alterado a incidência da CSLL a partir da Lei nº 7.689/88, corresponde à Lei Complementar nº 70/91 e às Leis nº 7.856/89, nº 8.034/90, nº 8.212/91, nº 8.383/91 e nº 8.541/92. O voto do relator, ao analisar referidas leis, é alicerçado no voto da Min. Eliana Calmon, proferido no julgamento do REsp 731.250/PE, que analisou detalhadamente cada uma dessas leis.

Assim, verifica-se que algumas das leis utilizadas nos autos de infração ora recorridos não foram objeto de análise no REsp nº 1.118.893/MG: art. 28 da Lei nº 9.430/96 e o art. 37 da Lei nº 10.637/02.

Por este motivo, o repetitivo do STJ não se aplica ao caso concreto, cujos fatos geradores ocorreram no ano-calendário de 2004, e os lançamentos foram efetuados com fundamento em legislação não analisada pelo REsp nº 1.118.893/MG. Importante ressaltar que o afastamento da aplicação do REsp nº 1.118.893/MG ao caso concreto não implica em descumprimento ao disposto art. 62, § 2º do Anexo II do RICARF, o qual determina que no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, devem ser reproduzidas as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STJ na sistemática do art. 543-C do antigo CPC.

Com relação às alegações de que se desejasse exigir o tributo a Fazenda Nacional deveria ter pleiteado em ação rescisória o afastamento da coisa julgada sob pena de ofensa ao princípio da segurança jurídica e respeito à coisa julgada, também não assiste razão à recorrente. Conforme já demonstrado, com as alterações legislativas e os precedentes definitivos e objetivos do STF, restou configurada circunstância jurídica nova apta a fazer cessar a eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado, motivo pela qual torna-se desnecessária a ação rescisória.

Diante de todo o exposto e considerando: (i) as alterações da legislação de regência da CSLL, posteriores à analisada na decisão transitada em julgado favoravelmente à recorrente; (ii) a força normativa dos julgados do STF em sentido contrário à decisão transitada em julgado favorável à contribuinte; (iii) a inaplicabilidade do REsp nº 1.118.893/MG ao caso concreto; (iv) a força vinculante do Parecer PGFN/CRJ/nº 492/2011, nos termos do art. 13 c/c art. 42 da LC nº 73/93, voto por negar provimento ao recurso voluntário da contribuinte, na questão relativa à possibilidade de exigência do recolhimento da CSLL diante da existência de decisão transitada em julgado favorável à recorrente.

RECURSO DE OFÍCIO

Em razão dos fundamentos da tese vencedora no julgamento do recurso voluntário, considera-se prejudicada a análise do recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo

Voto Vencedor

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Redator Designado.

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto da ilustre Relatora, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio surgiu divergência que levou a conclusão diversa, no que se refere à eficácia da coisa julgada relativamente à inconstitucionalidade da CSLL instituída pela Lei nº 7.698/88.

Passo a expor os fundamentos das divergências e as conclusões às quais chegou o Colegiado, relativamente à situação em análise:

A discussão reside em saber se há ou não possibilidade da Fazenda Nacional constituir e exigir do sujeito passivo, créditos tributários de CSLL, tendo em vista a existência de coisa julgada em favor do contribuinte para o não recolhimento da contribuição com base na Lei nº 7.689/88.

De um lado, alega o contribuinte a necessidade de observância do art. 62, §2º, do RICARF, em decorrência do julgamento do Resp nº 1.118.893 do STJ, submetido ao rito de recursos repetitivos (art. 543-C do antigo CPC); inaplicabilidade do entendimento proferido pela PGFN por meio do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011; além do que, no presente caso, o lançamento se refere à CSLL apurada no ano-calendário 2004, cuja ciência ocorreu em 29/12/2009, ou seja, os fatos geradores ocorreram antes da decisão do STF e antes do Parecer CRJ 492/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda.

Por outro lado, sustenta a fiscalização, ratificado pelas razões de voto da i. Relatora, que o entendimento trazido no Resp nº 1.118.893, exarado em sede de recurso repetitivo, não tem o alcance defendido pela recorrente, pois o caso analisado naqueles autos tratava de uma exigência de CSLL do ano-calendário 1991, de modo que o que o STJ firmou, naquele caso, foi a impossibilidade de uma decisão posterior do STF (ADI 15-1/DF, publicada em 31/08/2007) atingir uma situação jurídica anterior (1991), consolidada anteriormente à decisão do STF.

Pois bem, no caso em apreço, é possível a conclusão da impossibilidade de manutenção do lançamento relativo à CSLL, apurado no ano-calendário de 2004, tendo em vista a proteção inequívoca do manto da coisa julgada, pela leitura das conclusões do próprio Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, proferido após a lavratura do auto de infração aqui em discussão:

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

[...]

(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;

Isso porque, nos termos do citado Parecer, considerando que a publicação da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI nº 15-1/DF) ocorreu em 31/08/2007, e os fatos geradores do presente PAF ocorreram em 2004, o Fisco não possui o direito de cobrar o tributo aqui exigido, pois os fatos geradores ocorridos foram anteriores à publicação da ADIN, o que impõe o cancelamento da predita exigência.

Com efeito, o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, conquanto sustente a possibilidade do Fisco voltar a exigir o tributo do contribuinte, outrora protegido pela coisa julgada em decisão obtida em caráter difuso, nos casos em que o STF proclama a constitucionalidade da lei que instituiu o tributo, independentemente de qualquer ação rescisória, o mesmo parecer destaca a impossibilidade do Fisco adotar o entendimento nele exarado para os fatos geradores ocorridos antes de sua publicação, "*por razões ligadas ao relevante princípio da segurança jurídica, com os seus corolários em matéria tributária, a saber, os princípios da não surpresa e da proteção da confiança*".

Mas não é só, pois há um outro argumento que impede a exigência da CSLL.

De acordo com a melhor doutrina, coisa julgada material, em síntese, significa a qualidade que torna imutável e indiscutível o comando originado da parte dispositiva da sentença de mérito, e em relação à qual não caiba mais recurso ordinário ou extraordinário, nem sujeição à remessa necessária.

A coisa julgada não é oponível em relação a todas e quaisquer situações que guardam grau de relação com a demanda originalmente proposta ou, ainda, em face de toda e qualquer pessoa.. No particular, necessária a percepção dos limites subjetivos e objetivos (inclusive no aspecto temporal) da *res iudicata*.

Sinteticamente, os limites subjetivos da coisa julgada consistem na adequada determinação das pessoas sujeitas à imutabilidade e indiscutibilidade decorrentes do trânsito em julgado da sentença de mérito proferida na demanda judicial. Por sua vez, os limites objetivos dizem respeito à determinação da matéria que não mais poderá ser revista ou discutida perante os órgãos judiciários ou administrativos. Sob o aspecto temporal, os limites objetivos relacionam-se ao contexto "espaço-tempo" em que a sentença é proferida, melhor dizendo: **mantida a situação de fato e de direito verificada entre as partes no tempo da propositura da demanda, mantida a autoridade da coisa julgada**.

No caso, o contribuinte aduziu pretensão (e obteve decisão judicial) em termos amplos, tomando em conta a perspectiva de repetição periódica da incidência do tributo, razão pela qual a decisão judicial definitiva que a acolheu (tal como formulada) produz efeitos em relação a mais de um exercício fiscal e até que sejam alteradas as situações fáticas e normativas que foram submetidas à apreciação do Poder Judiciário.

As reformas legislativas implementadas até a presente data, modificaram apenas 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 jurídica-tributária da sentença que transitou em julgado em 12/12/1991. Nenhuma delas foi substancial

a ponto de representar "*modificação no estado de fato ou de direito*" capaz de fazer cessar os efeitos da coisa julgada, conforme prescrito pelo artigo 505, I, do CPC/2015.

Ora, desde a sua criação até os tempos atuais, não foi alterada a hipótese de incidência da CSLL: a pessoa jurídica domiciliada no Brasil (e as que lhe forem equiparadas) que vier a auferir lucro deverá apurar e recolher a contribuição social. Nem sequer uma única reforma foi realizada no art. 1º da Lei 7.689/88, que prescreve o aspecto material da hipótese de incidência da CSLL, qual seja, auferir lucro (*“Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social”*.)

Nenhuma alteração tampouco foi realizada no caput do art. 2º da Lei 7.689/88, segundo o qual "*A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda*". Em especial, o §1º, "c", embora tenha ganho nova redação em 1989, 1990 e 2014, manteve-se essencialmente inalterado.

Mais evidente ainda é a insignificância, ao presente caso, das alterações de natureza meramente procedimental, atinentes à data ou à forma de recolhimento do tributo.

À essa mesma conclusão, segundo minha ótica, chegou o E. Superior Tribunal de Justiça, quando analisou o Resp nº 1.118.893-MG, submetido ao no regime de recursos repetitivos previsto no art. 543-C do antigo CPC, onde assentou o entendimento de que a edição de legislação superveniente (Leis nºs 7.856/89, 8.034/90, 8.212/91, 8.383/91, 8.542/91 e Lei Complementar n. 70/91) e posterior declaração de constitucionalidade do tributo pela C. Suprema, **não retiram os efeitos da sentença de mérito transitada em julgado em favor do contribuinte**. Veja-se, nesse sentido, ementa do citado precedente jurisprudencial, *verbis*:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C DO CPC. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - CSLL. COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88 E DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. SÚMULA 239/STF. ALCANCE. OFENSA AOS ARTS. 467 E 471, CAPUT, DO CPC CARACTERIZADA. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CONFIGURADA. PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

1. Discute-se a possibilidade de cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento.

2. O Supremo Tribunal Federal, reafirmando entendimento já adotado em processo de controle difuso, e encerrando uma discussão conduzida ao Poder Judiciário há longa data, manifestou-se, ao julgar ação direta de inconstitucionalidade, pela adequação da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, ao texto constitucional, à exceção do disposto no art 8º, por ofensa ao princípio da irretroatividade das leis, e no art. 9º, em razão da incompatibilidade com os arts. 195 da Constituição Federal e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT (ADI 15/DF, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, DJ 31/8/07).

3. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.

4. Declarada a inexistência de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nesse diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência.

5. "Afirmada a inconstitucionalidade material da cobrança da CSLL, não tem aplicação o enunciado nº 239 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores" (AgRg no AgRg nos EREsp 885.763/GO, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, Primeira Seção, DJ 24/2/10).

6. Segundo um dos precedentes que deram origem à Súmula 239/STF, em matéria tributária, a parte não pode invocar a existência de coisa julgada no tocante a exercícios posteriores quando, por exemplo, a tutela jurisdicional obtida houver impedido a cobrança de tributo em relação a determinado período, já transcorrido, ou houver anulado débito fiscal. Se for declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, não há falar na restrição em tela (Embargos no Agravo de Petição 11.227, Rel. Min. CASTRO NUNES, Tribunal Pleno, DJ 10/2/45).

7. **"As Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária. Por isso, está impedido o Fisco de cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material"** (REsp 731.250/PE, Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ 30/4/07).

8. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/STJ."

(G.N)

Segundo às razões descritas no voto vencido do presente acórdão (PAF nº 10670.002503/2009-27), entendeu a I. Relatora inaplicável o entendimento do E. STJ, manifestado no Resp. nº 1.118.893/MG, em face da matéria fática analisada naquele precedente está relacionada à CSLL dos exercícios de 1991 e 1992.

De fato, na referida decisão, o E. STJ entendeu que as Leis nºs 7.856/89, 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92, não estabeleceram nova relação jurídico-tributária com a União, tendo em vista que apenas dispuseram sobre alíquota e base de cálculo da CSLL, motivo pelo qual assegurou a impossibilidade de cobrança da referida exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992, em respeito à coisa julgada material.

Ocorre que, em que pese o E. STJ ter analisado as alterações legislativas posteriores à edição da Lei 7.689/88 até 1992, da mesma forma, os diplomas legais posteriores ao ano-calendário de 1992 também não estabeleceram nova relação jurídica-tributária capaz de ensejar a cobrança da CSLL, tendo em vista que dispuseram apenas sobre (i) alíquota; (ii) base de cálculo; e (iii) normas de apuração e recolhimento.

Sendo assim, penso que as alterações legislativas que ocorreram após o ano-calendário de 1992, possuem a mesma natureza daquelas analisadas pelo STJ, quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.118.893-MG, mesmo porque tais mudanças não introduziram nova contribuição social.

Por fim, impõe-se analisar se a partir da proclamação de declaração de constitucionalidade da CSLL por meio da ADIn 15, o STF tornou legítima a cobrança do referido tributo, no caso aqui analisado, ou seja, na hipótese do contribuinte possuir em seu favor decisão judicial transitada em julgado que reconheceu a inconstitucionalidade da CSLL e que sequer foi desafiada por ação rescisória.

Entendo que este argumento é meramente teórico e não traz consequência efetiva para o julgamento do presente recurso. Primeiro porque a decisão em sede de ADIN é posterior ao lançamento e segundo porque o STF, até o presente momento, **não** proferiu nenhuma decisão sob o rito de repercussão geral quanto ao aludido mérito, de forma que não há, por esse meio, norma que atribua à União legitimidade para desconsiderar os efeitos da coisa julgada obtida por decorrência automática da ADIn 15, ou seja, à revelia de competente ação rescisória.

A recente afetação do RE 929.297 (2016) como recurso representativo de repercussão geral¹, especificamente quanto ao tema objeto do presente recurso, é prova cabal de que o STF não possui decisão de tal magnitude.

Se hoje não há decisão de mérito, mas mera afetação da matéria ao rito da repercussão geral, a segurança jurídica consagrada pelo instituto da coisa julgada, em ação proposta pelo contribuinte, deve nortear o presente julgamento.

Conclusão

Por esses fundamentos, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, a fim de que seja cancelado o auto de infração lavrado em afronta à decisão judicial com trânsito em julgado obtida pelo contribuinte, que lhe garante o direito à não incidência de CSLL sobre as suas atividades no período em questão. Em razão destes fundamentos, considera-se prejudicada a análise do recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

¹ TEMA 881 - Limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado.

Processo nº 10670.002503/2009-27
Acórdão n.º **1301-002.580**

S1-C3T1
Fl. 14.118
