



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

Processo n° 10976.000385/2008-05
Recurso n° 501.512 Voluntário
Acórdão n° **1801-00.870 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 1 de fevereiro de 2012
Matéria AI - CSLL
Recorrente KUTTNER DO BRASIL EQUIPAMENTOS SIDERURGICOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI N° 7.689/88 - LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA.

O STJ decidiu que 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, até a data do trânsito em julgado da ADI 15, uma vez que leis supervenientes 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 teriam o condão de criar nova relação jurídico-tributária no período compreendido até setembro de 2007, o que impede o Fisco de cobrar a exação, em respeito à coisa julgada material. (Recurso Especial n°. 1.118.893/MG [2009/0011135-9], sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/STJ; Parecer PGFN/CRJ/N° 492/2011 e Parecer PGFN/CRJ/N° 975/2011).

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 n°. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Regimento Interno do CARF - Art. 62-A)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Presidente

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva, Magda Azario Kanaan Polanczyk, Maria de Lourdes Ramirez, Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração à legislação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, CSLL, cientificado em 06/11/2008 (fls. 01/47), que exige da empresa acima qualificada o crédito tributário no montante total de R\$ 956.485,58, aí incluídos o principal, a multa de ofício e os juros de mora calculados até a data lavratura, além da multa de ofício exigida isoladamente, tendo em conta a constatação de que a CSLL anual devida nos anos-calendário 2004 e 2005 não fora recolhida, impondo a exigência da contribuição acrescida de multa de ofício e juros de mora. Da mesma forma verificou-se que a CSLL mensal calculada com base em estimativas mensais também não foi recolhida, ensejando sobre esta última infração a aplicação da multa isolada unicamente, calculada sobre os valores que deixaram de ser recolhidos, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 11/46, parte integrante das exigências. De acordo com o relato da autoridade fiscal a empresa teria impetrado algumas ações contra a exigência da CSLL. A seguir, resumo da situação, extraído do Termo de Verificação Fiscal:

Mandado de Segurança nº 89.00.0081-0

Trata-se de Mandado de Segurança impetrado por diversas empresas, formando litisconsórcio, com o objetivo de que a Autoridade coatora "*se abstenha de exigir a contribuição Social instituída pela Lei nº 7.689/88, até que Lei complementar a defina, ou, sucessivamente (CPC, art. 289), pelo menos, que não a exija em relação aos resultados do período encerrado em 31.12.88*". A sentença de 1ª instância teria exonerado as impetrantes do recolhimento da contribuição calculada sobre lucros apurados em 31/12/1988. No julgamento dos recursos interpostos o TRF da 1ª Região considerou: "*a Lei nº 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*", dando provimento ao Recurso Adesivo das impetrantes, *concedendo "exoneração integral das empresas do recolhimento da exação"* e negando provimento ao recurso da União. O STF negou seguimento ao RE da União e a Ação Rescisória 94.01.12788-3/DF, distribuída em 12/05/1994, foi julgada extinta sem julgamento de mérito. Ainda de acordo com o TVF:

É de interesse notar que às fls. 272 e 273 a fiscalizada alega que o ajuizamento da rescisória faria prova de que a legislação superveniente conteria os mesmos "vícios" que a anterior - adiante veremos que não há vício que desautorize a eficácia sequer da Lei 7.689/88, visto que tribunais superiores declararam a validade desta e de legislação pertinente superveniente - e que a própria rescisória faz prova de coisa julgada no AMS n.º 89.01.13614-7/MG. Entretanto, embora desconheça ou pretenda desconhecer, é notório que a extensão da coisa julgada e da pretendida ação rescisória no caso em tela refere-se ao ano-base para qual a sentença foi emitida - 1988 - e que pode haver cobrança de tributo após cada fato gerador nos períodos subseqüentes à coisa julgada pela presença de relações jurídico-tributárias de trato sucessivo, como a apuração e cobrança da CSLL, que a cada ano se renovam, razão pela qual a própria fiscalizada solicitou prevenção judicial no biênio seguinte; é o que veremos mais detalhadamente adiante no presente Termo.

Mandado de Segurança nº90.0003617-8

Impetrado individualmente pela empresa contra a exigência da CSLL relativa ao ano de 1989. Liminar concedida mediante depósitos. A sentença de 1ª instância concedeu em parte a segurança, reconhecendo a constitucionalidade da contribuição para o ano de 1989, determinando a aplicação da alíquota imposta pela Lei 7.689/88 (3,8%) e não a da Lei 7.856/89. Embargos de Declaração interpostos pela interessada foram julgados improcedentes. No julgamento dos recursos interpostos pela parte e pela União o TRF da 1ª Região julgou procedente o recurso da parte e declarou a inconstitucionalidade incidental da CSLL.

O STF admitiu parcialmente o RE da União e assim se pronunciou:

"A questão veiculada no presente recurso foi decidida, pelo Egrégio Plenário da Corte (...), ocasião em que, por unanimidade dos presentes, da decisão eu não participei, se repeliu a alegação de inconstitucionalidade da Lei nº 7689/88, exceto quanto ao seu art. 8º, que foi acolhida."

Afastada a arguição de inconstitucionalidade os autos retornaram para apreciação das demais questões não apreciadas. Foram interpostos embargos de declaração de embargos de declaração considerados protelatórios, pois já teria ficado claro no julgamento dos primeiros embargos que "Não há que se falar em existência de coisa julgada nestes autos, visto que, se assim era, nenhuma razão havia para que a ora embargante pleiteasse em sua inicial o provimento judicial no sentido de abster-se da Contribuição instituída pela Lei 7.689/88, até que Lei Complementar a definisse. Nem era exigível que esta Corte, de ofício, conhecesse da aventada coisa julgada e da prejudicialidade do extraordinário, pois vez alguma esta questão foi ventilada nos autos, sendo esta a primeira vez que o fato é argüido neste Tribunal." Os autos foram baixados definitivamente em 2004 noticiando-se que houve questionamento da majoração das alíquotas em sede deste *mandamus*.

Mandado de Segurança nº91.0023819-8

Impetrado individualmente contra a CSLL do ano de 1990. Sentença de 1ª instância negou a segurança e declarou a constitucionalidade da contribuição a partir de março de 1989, inclusive à alíquota de 10%. Foram interpostos embargos de declaração, julgado improcedente, e apelação improvida. Interpôs embargos, não acolhidos, contra o julgamento do Tribunal. Recursos Extraordinário e Especial admitidos, mas seus seguimentos foram negados pelo STF.

O agente fiscal, após tecer considerações sobre os efeitos da coisa julgada, concluiu que a empresa somente obteve decisão favorável contra a cobrança da CSLL apenas em relação ao ano-calendário 1988, razão pela qual foram objeto de lançamento a CSLL anual devida nos anos-calendário 2004 e 2005 - acrescidas de multa e juros – incidente sobre o lucro tributável apurado a partir das DIPJ e escrituração contábil e fiscal, assim como a multa isolada pelo não recolhimento da CSLL devida por estimativa mensal apurada com base em balanços e balancetes, verificações no sistema SINAL e análise de DCTFs.

Cientificada do lançamento em 06/11/2008, apresentou a interessada a impugnação tempestiva de fls. 1.235 a 1.262, acompanhada dos documentos de fls. 1.263/1.397. Em sua defesa alegou que não poderia ser autuada por estar amparada por decisão judicial transitada em julgado e que a própria fiscalização teria reconhecido sua existência que teria força de lei entre as partes.

Contesta o entendimento de que a coisa julgada deve ser afastada no presente caso, o que ensejaria violação ao princípio da igualdade tributária. Pediu pelo cancelamento ou redução das multas isoladas e que fossem recalculadas as bases de cálculo da CSLL para dedução das multas e tributos com exigibilidade suspensa.

Apreciando o litígio a 4ª. Turma da DRJ em Belo Horizonte/MG proferiu o Acórdão de fls. 1.399 a julgou procedente a exigência. Observou aquela autoridade, no tocante à coisa julgada:

Contrariamente à tese da defesa, no caso vertente, a decisão declaratória incidental de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, como coisa julgada entre as partes, foi concreta e juridicamente afetada com o advento da Lei nº 8.212/91. Ocorre que esta lei não apenas reproduziu a obrigação constitucional das empresas contribuírem sobre lucro, como reafirmou as disposições contidas na Lei nº 7.689/88, concernentes à base de cálculo e à alíquota.

Diante disso, a discordância da impugnante, alegando que possui a seu favor decisão judicial transitada em julgado, não se sustenta. Mesmo estando a impugnante sob o manto da coisa julgada, não se lhe podendo cobrar, nos termos da Lei nº 7.689/88, a contribuição, ainda assim, a Lei nº 8.212/91, e as leis que lhe foram posteriores mantêm esse lançamento.

A alegação de *bis in idem* oposta contra as penalidades aplicadas foi afastada ao argumento de se tratarem de fatos distintos aqueles que ensejaram a aplicação de ambas as multas. Também foram consideradas improcedentes as arguições atinentes à falta de compensação de bases negativas e redução das multas e tributos *sub judice* no cálculo das estimativas mensais.

Notificada da decisão, em 20/07/2009, como atesta a cópia do AR à fl. 1.413, apresentou a interessada, em 19/08/2009 o recurso voluntário de fls. 1.416 a 1.442, no qual reafirma, uma vez mais, não estar obrigada ao recolhimento da CSLL por força de decisão judicial transitada em julgado. Alega que a CSLL não foi reinstituída por leis posteriores. Colaciona julgados judiciais e administrativos. Pugna pela exclusão das bases de cálculo da CSLL dos valores relativos a multa e tributos com exigibilidade suspensa, assim como da CSLL retida sobre prestação de serviços a terceiros. Afirma haver *bis in idem* na exigência dupla de penalidade e protesta pela compensação de bases negativas de CSLL de meses anteriores no cálculo das estimativas mensais.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria de Lourdes Ramirez, Relatora

O Recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Pelo que se depreende dos autos o cerne do litígio diz respeito aos limites objetivos da coisa julgada a favor da empresa recorrente que a teria desobrigado do recolhimento da CSLL.

Uma vez que essa é a questão principal posta nos autos para apreciação, cumpre, inicialmente, retroceder à análise da primeira ação judicial interposta pela empresa recorrente, contra a cobrança da CSLL, na qual teria havido a coisa julgada:

MANDADO DE SEGURANÇA N.º 89.00.00811.

Na petição inicial do MS acima mencionado, impetrado por diversas empresas, dentre elas a recorrente, em litisconsórcio, o pedido constante da exordial foi o seguinte:

Pedido do MS 89.00.00811 (fl. 303/304):

“...esperando, a Impetrante, a procedência da presente Ação Mandamental, com a conseqüente rejeição *"in totum"* do ato potencial hostilizado, e **ordem à Autoridade coatora para que se abstenha de exigir a Contribuição Social instituída pela Lei n.º 7.689/88, até que Lei complementar a defina, ou, sucessivamente (CPC, art. 289), pelo menos, que não a exija em relação aos resultados do período encerrado em 31.12.88**”.

(destaques acrescidos)

Na sentença exarada no mandado de segurança foi declarada a inconstitucionalidade da CSLL em relação ao fato gerador apurado em 31/12/1988: (fl. 322/324):

“A alegação de que o fato gerador, no caso, o lucro, se completa no último átimo de tempo do ano-base é uma realidade. Ocorre que começa no primo átimo de tempo do dia 1.º de janeiro. A lei fiscal deve ser necessariamente prévia em relação ao início do fato gerador. Dizer que se está exigindo o pagamento a partir de 30/04/89 é irrelevante. A data aí era para pagamento da 1.ª prestação. Esse não é o sentido que a constituição dá ao princípio da não-surpresa. Além disso quem recolhe a contribuição é a Receita Federal. Deveria ser a Previdência Social por isso que a contribuição social foi idealizada pelo constituinte para o sistema previdenciário. Por este ângulo a exação salva-se pela previsão de repasse para o orçamento da **Previdência. Estou em que a contribuição ora impugnada só pode ser exigida em**

relação aos lucros das empresas apurados a partir de 15 de março de 88 e daí em diante, procedente o “writ” apenas ao fundamento que acabo de expor: atropelo ao princípio da não-surpresa”.

Ex positis, concedo a segurança para que o(s) impetrante(s) não recolham a contribuição social relativamente aos lucros apurados em 31.12.88.”

(destaques acrescidos)

Houve interposição de Recurso de Apelação pela União e Recurso Adesivo pela Parte. No Recurso Adesivo a Parte requereu a declaração de inconstitucionalidade *in totum*, da CSLL ou seja, para os demais exercícios futuros, nos seguintes termos (fls. 396):

Por todos esses atropelos, a instituição da exação padece de vícios insanáveis ao exercício regular do poder de tributar, **impedindo sua cobrança válida não só no exercício financeiro de 1989, mas em todos que lhe seguirem**, pelo que deve o r. Decisório ser reformado nesse sentido. E o que esperam e requerem as Recorrentes.

(destaques acrescidos)

O TRF da 1ª. Região não proveu o recurso de apelação da União e deu provimento ao recurso adesivo (acima). Considerou que somente Lei Complementar pode instituir Contribuição Social e que a “*Lei nº 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*”, e para, *em harmonia com o pedido inaugural, reformar, em parte, a sentença, com a exoneração integral das empresas do recolhimento da exação.*

A União interpôs Recurso Extraordinário, que foi admitido em 05/05/92 e distribuído no STF em 02/06/92. Na data de 29/09/92 o Recurso Extraordinário teve seu seguimento negado **e esta decisão transitou em julgado em 03/11/92.**(fl. 324).

A União interpôs Ação Rescisória visando a desconstituir a coisa julgada. Recurso Extraordinário interposto pela Casa dos Pescadores em seio de Ação Rescisória 94.01.12788-3/DF, ajuizada pela União, foi julgado procedente para declarar que o autor da ação rescisória deveria ter providenciado a citação de todos os litisconsortes da ação no prazo decadencial. Em não tendo havido a citação de todos os litisconsortes **a Ação Rescisória foi declarada extinta sem julgamento de mérito.** (fls. 336, 337, 338).

Estes são os fatos.

ANÁLISE DOS FATOS FRENTE AOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS DO AUTO DE INFRAÇÃO E DA DECISÃO DE 1ª. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

Verifica-se, pois, que a empresa recorrente obteve decisão favorável, transitada em julgado, que a exonerou integralmente do pagamento da CSLL. E a expressão “integral” foi adotada, não por esta Relatora, mas pelo Relator do Acórdão do TRF da 1ª. Região.

O AFRFB, com o fito de dar sólida sustentação à autuação, analisou os efeitos e possíveis limites da alegada “coisa julgada” e afirmou, no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 14/15 e 21:

É de interesse notar que às fls. 272 e 273, a fiscalizada alega que o ajuizamento da rescisória faria prova de que a legislação superveniente conteria os **mesmos “vícios” que a anterior** e adiante veremos que não há vício que desautorize a

eficácia sequer da Lei 7.689/88, visto que tribunais superiores declararam a validade desta e de legislação pertinente superveniente - e que a própria rescisória faz prova de coisa julgada no AMS no 89.01.13614-7/MG. Entretanto, embora desconheça ou pretenda desconhecer, é notório que a extensão da coisa julgada e da pretendida ação rescisória no caso em tela refere-se ao ano-base para qual a sentença foi emitida - 1988 - e que pode haver cobrança de tributo após cada fato gerador nos períodos subseqüentes coisa julgada pela presença de relações jurídico-tributárias de trato sucessivo, como a apuração e cobrança da CSLL, que a cada ano se renovam, razão pela qual a própria fiscalizada solicitou prevenção judicial no biênio seguinte; é o que veremos mais detalhadamente adiante no presente Termo.

[...]

Conclui-se, diante do que ora se expõe, que a empresa fiscalizada impetrou três mandados de segurança visando furtar-se ao recolhimento da CSLL, conforme acima descrito; que pretende estar desobrigada da apuração e recolhimento da CSLL com base no primeiro destes processos acima analisado, no qual obteve sentença favorável transitada em julgado oriunda de Tribunal Regional Federal, cuja matéria foi a seu tempo pacificada pelo Supremo Tribunal Federal em sentido oposto ao pretendido pela interessada; que decisões judiciais das mais altas esferas do judiciário federal foram emanadas em sentido oposto ao pretendido pela fiscalizada, declarando a constitucionalidade da CSLL no caso concreto, em ações por ela mesma intentada para desobrigar-se da contribuição em anos posteriores; e que a fiscalizada pretende, ainda neste novo milênio, e virtualmente *ad aeternum*, eximir-se definitivamente de obrigação tributária, qual seja, a apuração e conseqüente recolhimento da CSLL.

Ora, a pretensão da fiscalizada não resiste à análise técnica dos efeitos da decisão oposta ao fisco e constata-se a omissão de cumprimento de obrigação tributária relativa à CSLL, haja vista que o Superior Tribunal de Justiça já enfrentou essa matéria, no que se refere aos efeitos e limites da coisa julgada em situação idêntica a esta. Vale reproduzir aqui o voto do Exmº Sr. Ministro José Delgado, proferido no Recurso Especial nº 233662/GO:

E o AFRFB transcreve o inteiro teor do voto e do Acórdão proferido no Recurso Especial nº 233662/GO. O acórdão proferido no Recurso Especial nº 233.662/GO recebeu a seguinte ementa:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. COISA JULGADA. EFEITOS E LIMITES. LEI 7.689/88.

APLICAÇÃO.

1. Pode haver cobrança de tributo após cada fato gerador nos períodos subseqüentes A coisa julgada pela presença de relações jurídicas de trato sucessivo.

2. Os Tribunais, de qualquer grau, podem declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, mas com efeito meramente declaratório, sem qualquer carga de executabilidade, mesmo que alcance a coisa julgada.

3. Há limites a serem impostos à segurança jurídica, em face de regras postas na Carta Maior, como o de que ela, quando construída pelo direito formal, não pode se impor sobre os princípios constitucionais.

4. Recurso especial provido."

Para evitar tornar este voto muito mais extenso, transcrevo, do referido *decisum*, os seguintes trechos:

[...]

A questão de mérito, cinge-se na definição sobre a possibilidade de a empresa recorrida ter direito ao fornecimento de certidão negativa de débitos tributários, sob a alegação de que está protegida por decisão transitada em julgado.

De modo concreto, o que pretende a empresa recorrida é que a decisão transitada em julgado, reconhecendo a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 (contribuição social), produza efeitos de lhe ser reconhecido o direito de obter certidão de inexistência de débito para com a Fazenda Pública.

A respeito, é de amplo conhecimento que o Colendo Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, com exceção do seu art. 8º.

Configurando-se esse panorama processual, pergunta-se: o trânsito em julgado da referida decisão exonera a empresa de, em qualquer exercício, não recolher a contribuição social mencionada?

O acórdão recorrido entende de modo positivo. Confira-se o afirmado às fls. 219/221:

"Com relação à coisa julgada, vejamos.

No mandado de segurança anterior, impetrado pela Associação Comercial e Industrial de Goiás, pretendeu-se a suspensão da cobrança da contribuição social sobre o lucro, instituída pela Lei nº 7.689/88, sem se referir a qualquer exercício. A sentença, considerando inconstitucional a referida lei, concedeu a segurança pleiteada, confirmando a liminar. Essa sentença foi confirmada por este Tribunal, mediante acórdão transitado em julgado em data de 05/03/92 (fl. 52). Não há notícia de que tenha sido ajuizada ação rescisória. Trata-se, portanto, de coisa soberanamente julgada.

No entanto, a Fazenda Nacional alega, por primeiro, que o fato de o Supremo Tribunal Federal haver declarado constitucional a Lei nº 7.689/88, com exceção do seu art. 8º, influi na relação jurídica de trato sucessivo.

A decisão da Suprema Corte a que se refere a apelante foi proferida em recurso extraordinário como ela mesmo afirma -, não possuindo, portanto, eficácia erga omnes, senão inter partes, não tendo, muito menos, o condão de desconstituir a coisa julgada. Assim sendo, referida decisão não constitui modificação no estado de fato ou de direito, de molde a determinar a revisão do que foi estatuído na sentença, conforme dispõe o art. 471, I, do CPC. Aliás, o que a norma autoriza é o pedido de revisão da sentença o que a União, em nenhum momento, alega ter formulado ao juízo competente. Afinal, não se pode deixar de cumprir uma sentença apenas porque se entende, de mota própria, que houve modificação no estado de fato ou de direito. E necessário que se requeira a revisão para que o Juiz possa

decidir novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide.

Esse argumento é válido, também, para a alegação de direito superveniente. Ora, se existe sentença transitada em julgado, enquanto esta não foi revista ou modificada, a eficácia do seu comando permanece entre as partes.

Em segundo lugar, a apelante pretende trazer em seu socorro o preceito da Súmula 239 do STF, segundo a qual a decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada. Acontece que, no caso concreto, a sentença não declarou indevida a contribuição em determinado exercício, mas em qualquer exercício que fosse, pois considerou, ou simplesmente, indevida a exação por inconstitucionalidade da lei que a instituiu. De modo que é inaplicável a Súmula 239 do STF no caso concreto. Por último, a alegação de que lei nova prestou a reger diferentemente os fatos ocorridos a partir de sua vigência.

Na verdade, o que se quer dizer é que a partir da Lei Complementar nº 70/91, que, no seu art. 11, referiu-se à Lei nº 7.689/88, a contribuição social sobre o lucro passou a ser cobrada com base naquele diploma legal e não neste, que fora considerado inconstitucional pelo Tribunal Regional Federal da 1.ª Região. Isso para contornar a inércia da Fazenda Nacional, que deixou transitar soberanamente em julgado diversas decisões iguais a que estamos tratando, ou o insucesso de suas ações rescisórias que sistematicamente têm sido julgadas improcedentes nesta Corte de Justiça.

A alegação, contudo, não tem qualquer consistência jurídica.

O art. 11 da Lei Complementar nº 70/91 não instituiu a contribuição social sobre o lucro, resumindo-se apenas, em aumentar a sua alíquota, no que se refere a determinados contribuintes, de modo que o referido tributo continua sendo cobrado com base na Lei nº 7.689/88, que foi o diploma legal que estabeleceu todos os seus elementos estruturais. Aliás, a Lei nº 7.689/88 continua em vigor e foi declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, com exceção do seu art. 8º, que previa a cobrança já sobre o lucro apurado em 31/12/88. Assim, não há nenhuma necessidade de uma lei complementar para "regularizar" a lei anterior.

Finalmente, caso idêntico ao da espécie, originário do mesmo mandado de segurança impetrado pela ACIEGO, já foi decidido pela col.Terceira Turma deste Tribunal, sendo relator o eminente JUIZ TOURINHO NETO, em acórdão cuja ementa ficou assim redigida:

[...]

Naturalmente que desfecho diferente não pode ser dado ao presente.

Diante do exposto, a r. sentença apelada deve ser mantida de vez que, estando acobertado pelo manto da coisa julgada, o apelante não é devedor da contribuição social sobre o lucro, tendo direito líquido e certo, portanto, à expedição da Certidão Negativa no que se refere a este tributo.

Nego provimento à apelação e à remessa oficial."

A prevalecer a tese posta no acórdão supramencionado, resta indagar: como conciliar tal decisão com os princípios maiores postos na CF, art. 150, II, que veda à União, aos Estados, ao DF e aos Municípios "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 *de* denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos".

O meu entendimento não segue a conclusão do acórdão recorrido.

[...]

Por último, considere-se o já acentuado, de modo pacífico, na doutrina e na jurisprudência, de que a relação jurídico tributária é de natureza continuativa. Essas relações se sucedem no tempo, mês a mês, pelo que não tem caráter de imutabilidade qualquer declaração de inconstitucionalidade a seu respeito.

Por isso, tenho afirmado que pode haver cobrança de tributo, após cada fato gerador, nos períodos supervenientes à coisa julgada, pela presença de relações jurídicas de trato sucessivo.

Isto posto, por tais fundamentos, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

É como voto

Assim, com base no Acórdão acima e no Parecer PGFN/CRJN/Nº 1.277/94, a auditoria fiscal concluiu (fl. 35):

Face às decisões judiciais proferidas nos Mandados de Segurança impetrados pela fiscalizada e às razões presentes nas decisões de tribunais superiores e naquelas apreendidas da melhor doutrina, conforme ora transcrevemos à exaustão, conclui-se que a Kuttner possui decisão favorável contra a cobrança da CSLL apenas em relação ao exercício de 1989, ano-base 1988. Nos períodos ora analisados não cabe tal pretensão, demonstrada pela fiscalizada, de eximir-se obrigação de apurar e recolher esta contribuição social, sendo a exação perfeitamente devida de conformidade com aquilo que é reconhecido pelas demais empresas que apuram e recolhem esta contribuição social neste país.

De fato, penoso seria ao contribuinte pagador de seus tributos admitir que um seu concorrente estivesse exonerado do pagamento da exação, em face de coisa julgada material contrária ao entendimento do Pretório Excelso em matéria constitucional-tributária. Neste sentido, a preponderância futura e *inter-partes* da decisão judicial que decidiu pela inconstitucionalidade da contribuição firmaria um travestido regime jurídico privilegiado, o qual é repudiado pela ordem constitucional pátria.

Ademais, ainda que se considerasse a Lei nº 7.689/88 totalmente inconstitucional, a cobrança da contribuição em questão, a partir do balanço de 1991, seria plenamente válida, em face da aplicação dos dispositivos da Lei nº 8.212/91, a qual foi concebida para disciplinar toda a matéria concernente as fontes de recursos da previdência social. Se, para instituir um tributo a lei deve definir-lhe o fato gerador, os contribuintes, a alíquota e base de cálculo, nenhum desses elementos essenciais falta à citada lei.

A seguir transcreve os artigos 11, 15 e 23 da Lei 8.212/91.

E prossegue:

Diante de todo o exposto, conclui-se que a Kuttner encontra-se amparada tão somente pela decisão judicial proferida no Mandado de Segurança nº 89.0000811-0 referente à cobrança da contribuição social sobre o lucro relativa ao ano-base de 1988. Portanto, a apuração e a cobrança da exação nos períodos fiscalizados (anos-calendário 2004 e 2005) é perfeitamente válida, seja em respeito As decisões proferidas nos acima referidos processos, seja em obediência às disposições constitucionais e legais que regem a matéria.

Destarte, procedeu-se à apuração e ao lançamento de ofício da CSLL devida pela fiscalizada nos anos-calendário de 2004 e 2005, de acordo com o lucro real anual, com balancetes de suspensão/redução mensais, de acordo com as informações encontradas nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) ano-calendário 2004, DIPJ/2005, de fls. 182 a 269, e ano-calendário 2005, DIPJ/2006, de fls. 145 a 181, que guardam conformidade com os lançamentos constantes dos Livros Razão, fls. 953 a 1.119 Livros de Apuração de Lucro Real (LALUR), fls. 656 a 959 e Diário, fls. 1.121 a 1.233.

NOVO POSICIONAMENTO DO STJ A RESPEITO DOS EFEITOS, EXTENSÃO E LIMITES DE DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO DECLARANDO A INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL E MATERIAL DA CSLL CONFORME CONCEBIDA PELA LEI 7.689/88, ASSIM COMO A INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA MATERIAL A SEU RECOLHIMENTO.

Em que pese muito bem fundamentada a proposição da auditoria fiscal, justificadamente compartilhada pela autoridade julgadora da DRJ em Belo Horizonte, o entendimento exposto no Recurso Especial nº 233.662/GO foi modificado pelo próprio STJ. Sobreveio, assim, a tese acolhida no acórdão recentemente exarado no **RECURSO ESPECIAL Nº 1.118.893 - MG (2009/0011135-9), julgado em 23/03/2011, ao qual se aplica o regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/STJ.**

RECURSO ESPECIAL Nº 1.118.893 - MG (2009/0011135-9)

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.

Trechos extraídos do voto do Ministro Relator Arnaldo Esteves Lima

[...]

Ocorre que, em favor da parte recorrente, conforme vimos, há sentença transitada em julgado que, ao reconhecer a inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, declarou haver inexistência de relação jurídico-tributária que lhe obrigasse ao pagamento da CSLL. A decisão transitada em julgado, oriunda de ação declaratória, foi proferida, em última análise, conforme narram os autos (fl. 39e), com base no julgamento proferido pelo Plenário do Tribunal Regional Federal da 1ª Região nos autos da AMS 89.01.13614-7/MG, Rel. Juiz TOURINHO NETO, que declarou a inconstitucionalidade tanto formal quanto material desse diploma legal. A ementa foi assim publicada:

[...]

Diversos acórdãos, que foram proferidos com fundamento nesse precedente, transitaram em julgado. Logo, muitos contribuintes encontram-se albergados pela coisa julgada, em vários tipos de ações. Não obstante, a Fazenda Nacional insiste na cobrança da exação. Daí a multiplicidade de recursos especiais a respeito dessa questão de direito.

[...]

Consoante se verifica, 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.

Com efeito, uma interpretação literal da Súmula 239/STF pode conduzir ao entendimento precipitado de que aquilo que for assegurado por decisão judicial ao contribuinte, em matéria tributária, deve ser sempre limitado a determinando exercício, razão pela qual o sujeito ativo estaria livre para cobrar tributos no tocante aos subseqüentes.

Essa equivocada compreensão limita sobremaneira a jurisdição. É como se o contribuinte, ao ingressar em juízo, independentemente da relação de direito material em discussão, do meio processual escolhido e da natureza do pedido formulado, já soubesse que, com o início do novo exercício, aquilo que lhe for assegurado perderá sua eficácia. Hipótese em que o ente tributante estaria

permanentemente seguro de que a sucumbência estaria restrita ao exercício no qual proposta a ação judicial, o que não se mostra razoável, tampouco consentâneo com a garantia da segurança jurídica.

[...]

Outrossim, o fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade à própria existência do controle difuso de constitucionalidade, fragilizando, sobremodo, a *res judicata*, com imensurável repercussão negativa no seio social.

[...]

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

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

[...]

Ademais, a Primeira Seção, em pronunciamento mais recente, Relator o eminente Ministro HAMILTON CARVALHIDO, reafirmou o posicionamento de ofensa à coisa julgada na hipótese, consoante atesta a seguinte ementa:

[...]

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

[...]

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

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

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

Diante do fato de que o diploma legal em tela não foi revogado, mas tão somente alteradas, ao longo dos anos, alíquota e base de cálculo da CSLL, principalmente no tocante ao indexador monetário, permanecendo incólume a regra padrão de incidência, não há como deixar de reconhecer a ofensa à coisa julgada e,

em conseqüência, aos arts. 467 e 471, *caput*, do CPC, pelo acórdão que permite a cobrança da referida contribuição

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

De fato, a Súmula 239/STF fixou, **porém nos idos de 1963**, quando editada: "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores". Sua aplicação, todavia, não deve ser linear, sob pena de maltrato às garantias que emergem diretamente da Constituição Federal, sobressaindo-se a coisa julgada, a segurança jurídica, sobretudo quando o substrato normativo sucedido no curso dos exercícios fiscais não se alterou, acrescendo-se que a ação utilizada foi a declaratória, cujo desiderato é, precisamente, alcançar a certeza ou não, da existência ou inexistência de determinada relação jurídica, tal como ocorreu.

[...]

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

Verifica-se, pois, do teor do Acórdão acima parcialmente reproduzido que o STJ acolheu outro entendimento a respeito dos efeitos, extensão e limites de decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da CSLL como instituída pela LEI 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento. Nesse contexto o novo posicionamento prega que 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. E esse é exatamente o cerne do litígio posto em discussão nestes autos.

POSSIBILIDADE DE COMANDOS SUPERVENIENTES LEGITIMAREM A EXIGIBILIDADE DA CSLL NÃO OBSTANTE A EXISTÊNCIA DE DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO RECONHECENDO A INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88.

Cumpre, ainda, analisar a seguinte afirmação feita pela auditoria fiscal no Termo de Verificação Fiscal:

Ademais, ainda que se considerasse a Lei nº 7.689/88 totalmente inconstitucional, a cobrança da contribuição em questão, a partir do balanço de 1991, seria plenamente válida, em face da aplicação dos dispositivos da Lei nº 8.212/91, a qual foi concebida para disciplinar toda a matéria concernente as fontes de recursos da previdência social. Se, para instituir um tributo a lei deve definir-lhe o fato gerador, os contribuintes, a alíquota e base de cálculo, nenhum desses elementos essenciais falta à citada lei.

O fato gerador encontra-se discriminado em seu art. 11, parágrafo único, letra "d":

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

I - receitas da União;

II — receitas das contribuições sociais;

III - receitas de outras fontes.

Parágrafo único — Constituem contribuições sociais:

(...)

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

Os contribuintes encontram-se definidos em seu art. 15:

"Art. 15 - Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco da atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional."

A base de cálculo e a alíquota da contribuição são determinadas pelo art. 23:

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

I - ...

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

(...)

As disposições citadas já são suficientes para a instituição de qualquer espécie tributária, mas o legislador prossegue: no art. 30 trata da forma de arrecadação; no art. 33 dispõe sobre a fiscalização e sobre o lançamento de ofício; no art. 34 estabelece critério de correção monetária dos débitos em atraso e no art. 55 institui hipótese de isenção.

Esta lei goza da presunção de legitimidade, considerando-se que proveio do órgão competente e considerando que o Poder Judiciário não a julgou inconstitucional. Portanto, pelo amplo tratamento que lhe conferiu e por não ter sido contestada judicialmente, a Lei nº 8.212/91 legitimaria por si só a exigência da contribuição social sobre o lucro. Por fim, não é demais lembrar que o STF considera a lei ordinária federal como instrumento válido para instituir e majorar as contribuições destinadas a custear a seguridade social.

O que se depreende da afirmação acima é que a auditoria presume que com a possibilidade de existir, a favor da contribuinte, declaração de inconstitucionalidade da Lei 7689, de 1988, a empresa, ainda assim, estaria obrigada ao recolhimento da CSLL, pois automaticamente estaria submetida aos comandos da Lei 8.212, de 1991. Esse entendimento, entretanto, deve ser repellido.

No voto condutor do Acórdão proferido no Resp nº. 1.118.893 - MG (2009/0011135-9), o Ministro Arnaldo Esteves Lima se pronunciou à respeito da possibilidade de comandos legais supervenientes legitimarem a cobrança da CSLL nos casos em que há trânsito em julgado de decisão que tenha declarado a inconstitucionalidade da Lei 7.689/88. Vejamos, a propósito, os seguintes trechos extraídos do voto proferido no Resp nº. 1.118.893 - MG:

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

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

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – ALCANCE DA SÚMULA 239/STF – COISA JULGADA: VIOLAÇÃO – ART. 471, I DO CPC NÃO CONTRARIADO.

1. A Súmula 239/STF, segundo a qual "decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício, não faz coisa julgada em relação aos posteriores", aplica-se tão-somente no plano do direito tributário formal porque são independentes os lançamentos em cada exercício financeiro. Não se aplica, entretanto, se a decisão tratou da relação de direito material, declarando a inexistência de relação jurídico-tributária.

2. A coisa julgada afastando a cobrança do tributo produz efeitos até que sobrevenha legislação a estabelecer nova relação jurídico-tributária.

3. Hipótese dos autos em que a decisão transitada em julgado afastou a cobrança da contribuição social das Leis 7.689/88 e 7.787/89 por inconstitucionalidade (ofensa aos arts. 146, III, 154, I, 165, § 5º, III, 195, §§ 4º e 6º, todos da CF/88).

4. 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 cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material.

5. Violação ao art. 471, I do CPC que se afasta.

6. Recurso especial improvido.

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

Na específica hipótese dos autos, a decisão transitada em julgado atingiu a relação de direito material, ao concluir que a cobrança da contribuição social das Leis 7.689/88 e 7.787/89 seria inconstitucional, e a exação somente poderia ser cobrada a

partir de uma nova relação jurídico-tributária estabelecida em lei nova. Por isso, pertinente verificar quais foram as alterações introduzidas pelas Leis 7.856/89, 8.034/90, LC 70/91, 8.383/91 e 8.541/92. Vejamos:

Neste ponto da transcrição do voto proferido no REsp 731.250/PE, a Ministra Eliana Calmon passa a analisar cada um dos comandos legais mencionados, a saber:

- art. 2º e parágrafo único da Lei 7.856/89;
- art. 2º da Lei 8.034/90;
- art. 11 da Lei Complementar 70/91;
- artigos 10; 44 e parágrafo único, 79 e parágrafo único, 89, incisos I e II da Lei 8.383/91;
- artigos 38, parágrafos 1º, 2º e 3º; e 39 da Lei 8.541/92

Para concluir:

As referidas leis tão-somente modificaram a alíquota e a base de cálculo da exação e dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não tiveram o condão de estabelecer uma nova relação jurídico-tributária entre o Fisco e a executada, fora dos limites da coisa julgada. Por isso, está impedido o Fisco cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material.

O Ministro Arnaldo Esteves Lima, Relator do Resp nº 1.118.893 – MG, buscou, ainda, fundamentos nas razões de decidir expostas em outros votos citados no corpo de sua decisão - EREsp 731.250/PE - Relator Ministro JOSÉ DELGADO - e AgRg no AgRg nos EREsp 885.763/GO, Relator Ministro HAMILTON CARVALHIDO - para concluir:

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

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

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

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

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

Cumprido reconhecer que, além da Lei nº 7.689/88, os mesmos comandos legais analisados pelo Ministro Arnaldo Esteves Lima, no voto proferido no Resp nº. 1.118.893/MG, foram utilizados no auto de infração. Eis o embasamento legal da autuação:

Constituição Federal de 1988, art. 195;

Art. 1º ao 7º da Lei nº 7.689/88;

Lei nº 8.034/90, art. 2º;

Lei 8.212/91, arts. 10, 11, 15, 22 e 23

Lei nº 8.383/91, art. 41, 44 e 45;

IN SRF nº 11, de 21/02/96 e 390, de 02/02/2004

Lei nº 9.316/96, art. 1º;

Art. 28 a 30, 43 e 44 da Lei nº 9.430/96 e Art. 37 da Lei nº 10.637/02.

A questão, portanto, também já foi dirimida no voto do Ilustre Ministro Arnaldo Esteves Lima: Não há possibilidade de que comandos legais supervenientes venham legitimar a cobrança da CSLL nos casos de trânsito em julgado de decisão que tenha declarado a inconstitucionalidade da Lei 7.689/88.

POSICIONAMENTO DA PGFN FRENTE AO ENTENDIMENTO DO STJ A RESPEITO DOS EFEITOS, EXTENSÃO E LIMITES DA COISA JULGADA DECLARANDO A INCONSTITUCIONALIDADE DA CSLL

Cumprido observar que a d. PGFN, com o fito de orientar os membros da carreira da Procuradoria Nacional da Fazenda Nacional e de Auditoria da Receita Federal, emitiu o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492, de 30/03/2011 - à propósito, fruto de brilhante trabalho daqueles que possuem maior familiaridade com o assunto - com o escopo definido no item 1 do referido Parecer:

Definição do objeto do presente Parecer e registros preliminares

O presente Parecer tem por escopo enfrentar questão cujo pano de fundo é o intrigante e atual tema dos “**reflexos gerados pela alteração da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) em relação à coisa julgada em matéria tributária**”. Mais especificamente, e indo direto ao ponto, o questionamento que se pretende responder ao longo deste Parecer é o seguinte: **em que medida a eficácia da decisão transitada em julgado que se volta para uma relação jurídica tributária sucessiva, considerando-a existente ou inexistente, é impactada, em relação aos seus desdobramentos futuros, pela superveniência de jurisprudência do STF em sentido contrário ao sufragado pela referida decisão?**

As conclusões do estudo são as seguintes, em apertada síntese:

DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO QUE

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

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

2. Possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade, os seguintes precedentes do STF: **(i)** todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade, **independentemente da época em que prolatados; (ii) quando posteriores a 3 de maio de 2007**, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC; **(iii) quando anteriores a 3 de maio de 2007**, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte.

3. Os precedentes objetivos e definitivos do STF constituem circunstância jurídica nova, apta a fazer cessar, prospectivamente, eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhes forem contrárias.

4. A cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado opera-se **automaticamente**, de modo que: **(i)** quando se der a favor do Fisco, este pode voltar a cobrar o tributo, tido por inconstitucional na anterior decisão, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido; **(ii)** quando se der a favor do contribuinte-autor, este pode deixar de recolher o tributo, tido por constitucional na decisão anterior, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido.

5. Face aos princípios da segurança jurídica, da não surpresa e da proteção à confiança, bem como por força do art. 146 do CTN, nas hipóteses em que o advento do precedente objetivo e definitivo do STF e a conseqüente cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado sejam pretéritos ao presente Parecer, a publicação deste configura o marco inicial a partir do qual o Fisco retoma o direito de cobrar o tributo em relação aos fatos geradores praticados pelo

contribuinte-autor.

Sobreveio, entretanto, o entendimento adotado pelo Ministro Arnaldo Esteves de Lima no já amplamente mencionado REsp nº. 1.118.893 – MG. Diante do novo posicionamento do STJ a PGFN julgou necessário editar um novo parecer, desta vez o Parecer PGFN/CRJ/Nº 975, de 02/05/2011, que teve por escopo, nos termos do seu item 1:

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

Diante da importância do tema e de seus impactos sobre o caso sob análise, cumpre extrair, do referido Parecer PGFN/CRJ/Nº 975/2011, os seguintes trechos:

16. Nessa linha de entendimento, não há que se falar em divergência entre o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 e a posição firmada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.118.893-MG quanto ao alcance da ADI nº 15-2/DF, pois, em momento algum, tal Parecer defende a cessação de eficácia retroativa de decisão judicial transitada em julgado, que, se assim fosse, colidiria com o entendimento exarado no REsp nº 1.118.893-MG, mas, na verdade, sustenta a cessação de eficácia de forma exclusivamente **prospectiva**.

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

...

20. Por conseguinte, as orientações tecidas no Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 geram conseqüências jurídicas somente para os fatos geradores do tributo realizados após o trânsito em julgado de decisão do STF, nunca para os anteriores, protegendo, assim como o REsp nº 1.118.893-MG, as situações pretéritas à decisão da Corte Suprema.

Saliento, uma vez mais, que o cerne do litígio no caso concreto sob apreciação diz respeito, exatamente, à discussão a respeito dos efeitos e dos limites da coisa julgada declarando a inconstitucionalidade da CSLL.

Nesse sentido devo me submeter ao que determina o art. 62-A do RI-CARF, curvando-me ao entendimento proposto no **RECURSO ESPECIAL Nº. 1.118.893 - MG (2009/0011135-9)** e nos Pareceres PGFN/CRJ/Nº 492/2011 e PGFN/CRJ/Nº 975/2011.

Regimento Interno do CARF:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Concluo, assim, que a empresa recorrente, nos anos-calendário 2004 e 2005, e mais precisamente até o mês de setembro de 2007 – [quando se operou o trânsito em julgado da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 15, declarando a constitucionalidade da CSLL nos moldes em que instituída pela Lei 7.689/88, à exceção dos artigos 8º e 9º] – encontrava-se acobertada pela coisa julgada obtida no Acórdão do TRF da 1ª Região que determinou a “exoneração integral das empresas do recolhimento da exação”, desobrigando-a do pagamento da referida CSLL. A exigência sob análise deverá, pois, ser exonerada.

Nesse contexto entendo prejudicada a análise dos demais Mandados de Segurança interpostos pela empresa recorrente contra a cobrança da CSLL para os demais períodos seguintes.

O último ponto a ser analisado diz respeito à seguinte afirmação da auditoria fiscal (TVF à fl. 39):

Há que se realçar que nos demonstrativos de fls. 57 e 58 a fiscalizada faz uso de compensação de base de cálculo negativa apurada em períodos anteriores em ambos os anos fiscalizados. E que, às fls. 268 a 270, , anexamos Demonstrativos de Base de Cálculo Negativa da CSLL, cujo acompanhamento e controle de valores por parte desta Secretaria da Receita Federal do Brasil dá-se através do Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativa da CSLL - (SAPLI). Pois bem, neste demonstrativo vemos que a fiscalizada nos anos-calendário compreendidos entre 1994 a 1998 apura e registra os dados relativos à CSLL, compensando a base de cálculo negativa ordinariamente. Isto configura, com mais clareza ainda, o fato de que a própria fiscalizada cumpriu durante algum tempo suas obrigações tributárias referentes à CSLL, de acordo com as conclusões ora descritas neste Termo.

O fato de a empresa fiscalizada proceder aos cálculos da CSLL nos anos-base de 1994 e 1995 não significa uma “declaração de culpa” ou “uma assunção de dívida”, como parece querer crer a fiscalização. Ao contrário, é natural que haja tais cálculos, afinal nos anos de 1994 e 1995 ainda transcorria a lide instaurada junto ao Judiciário questionando a constitucionalidade da exação e não havia, contudo, a decisão transitada em julgado a respeito da questão, que veio a ser proferida posteriormente e que já existia e estava consumada no período fiscalizado.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora

Processo nº 10976.000385/2008-05
Acórdão n.º **1801-00.870**

S1-TE01
Fl. 1.462

CÓPIA