



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13603.724565/2011-08
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.221 – 1ª Turma
Sessão de 8 de novembro de 2017
Matéria CSLL - COISA JULGADA
Recorrente GEOSOL - GEOLOGIA E SONDAgens S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

LIMITES DA COISA JULGADA. CSLL. EFEITOS DO RESP. Nº 1.118.893/MG.

No que respeita à CSLL, ao se aplicar o REsp nº 1.118.893/MG, decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), sob a sistemática dos chamados Recursos Repetitivos, de seguimento obrigatório pelos Conselheiros do CARF, a teor do disposto no art. 62, § 2º, do RICARF-Anexo II, quando da análise dos efeitos específicos da decisão transitada em julgado, há que se verificar os exatos termos dessa decisão, as normas que foram por ela cotejadas, a extensão precisa dos seus efeitos e a data da ocorrência dos fatos geradores a que se aplica. Verificado o descompasso entre a decisão que transitou em julgado e os efeitos do REsp nº 1.118.893/MG, descabe sua aplicação ao caso. Precedentes. Acórdãos nº 9101-002.013, 9101-002.044, 9101-002.287, 9101-002.291 e 9101-002.530.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flavio Franco Correa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (e-fls. 3175/3190) interposto por GEOSOL - GEOLOGIA E SONDAgens S/A ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1402-001.399 (e-fls. 3043/3139), pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 09/07/2013, no qual foi negado provimento ao recurso voluntário interposto pela Contribuinte.

Resumo Processual

A autuação fiscal (e-fls. 988/1034 e 1043/1063), relativa aos anos-calendário de 2007 e 2008, tratou de glosa de despesas e deu ensejo a autos de infração de IRPJ e CSLL.

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 1065/1088), que foi julgada improcedente (e-fls. 2915/2968) pela primeira instância (DRJ). Irresignada, a Contribuinte interpôs recurso voluntário (e-fls. 2972/2992). A segunda instância (Turma Ordinária do CARF) negou provimento ao recurso (e-fls. 3043/3139). Foram opostos embargos de declaração pela Contribuinte (e-fls. 3145/3154) que foram inadmitidos por despacho de exame de admissibilidade de embargos (e-fls. 3159/3169).

Foi interposto pela Contribuinte recurso especial (e-fls. 3175/3190), que foi admitido parcialmente por despacho de exame de admissibilidade de e-fl. 3273/3285 apenas para a matéria "CSLL - coisa julgada", decisão confirmada pelo despacho de reexame de admissibilidade de e-fls. 3286/3287.

Foram apresentadas contrarrazões pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") às e-fls. 3292/3318.

A seguir, maiores detalhes sobre a fase contenciosa.

Da Fase Contenciosa.

A contribuinte apresentou impugnação, que foi julgada **improcedente** pela 3ª Turma da DRJ/Belém, nos termos do Acórdão nº 02-41.545, da sessão de 19/12/2012, conforme ementa a seguir.

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA IRPJ*

Ano-calendário: 2007, 2008

*DESPESAS DE ALUGUEL BENS ALUGADOS DE
SOCIEDADE CONTROLADA SEM PROPÓSITO NEGOCIAL E
ECONÔMICO*

Os pagamentos a título de aluguel de bens a pessoa jurídica criada e controlada, direta ou indiretamente, pela locatária não constituem custo ou despesa dedutível se ficar demonstrado que a beneficiária não possui finalidade econômica ou comercial, nem estrutura administrativa própria, e que não atua como verdadeira proprietária e administradora dos bens alugados, ou, ainda, que obtém rendimento desproporcional ou incompatível com as condições de mercado nas operações realizadas com a sua controladora.

*PRESTADORA DE SERVIÇOS POR CONTROLADA PELA
SUBCONTRATANTE FALTA DE COMPROVAÇÃO DA
EFETIVIDADE E DE PROPÓSITO NEGOCIAL PRÓPRIO*

Não constituem despesa ou custo dedutível os pagamentos a título de remuneração pela prestação de serviços a beneficiária que foi criada pela fonte pagadora para desenvolver atividades que esta mesma realizava ou é capaz de realizar, se ficar comprovado que essa beneficiária não possui finalidade econômica ou comercial nem estrutura administrativa própria, que carece de condições materiais para realizar os serviços, ou, ainda, que obtém rendimento desproporcional ou incompatível com as condições de mercado nas operações realizadas com a sua controladora.

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
LÍQUIDO CSLL*

Ano-calendário: 2007, 2008

*DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE LIMITES
OBJETIVOS DA COISA JULGADA*

O trânsito em julgado da decisão que tiver desobrigado o contribuinte do pagamento da CSLL, por considerar inconstitucional a Lei nº 7.689, de 1988, não impede que a contribuição se torne novamente exigível com base em norma legal superveniente.

*DESPESAS DE ALUGUEL BENS ALUGADOS DE
SOCIEDADE CONTROLADA SEM PROPÓSITO NEGOCIAL E
ECONÔMICO*

Os pagamentos a título de aluguel de bens a pessoa jurídica criada e controlada, direta ou indiretamente, pela locatária não constituem custo ou despesa dedutível se ficar demonstrado que a beneficiária não possui finalidade econômica ou comercial, nem estrutura administrativa própria, e que não atua como verdadeira proprietária e administradora dos bens alugados, ou, ainda, que obtém rendimento desproporcional ou incompatível

com as condições de mercado nas operações realizadas com a sua controladora.

PRESTADORA DE SERVIÇOS POR CONTROLADA PELA SUBCONTRATANTE FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE E DE PROPÓSITO NEGOCIAL PRÓPRIO

Não constituem despesa ou custo dedutível os pagamentos a título de remuneração pela prestação de serviços a beneficiária que foi criada pela fonte pagadora para desenvolver atividades que esta mesma realizava ou é capaz de realizar, se ficar comprovado que essa beneficiária não possui finalidade econômica ou comercial nem estrutura administrativa própria, que carece de condições materiais para realizar os serviços, ou, ainda, que obtém rendimento desproporcional ou incompatível com as condições de mercado nas operações realizadas com a sua controladora

Foi interposto recurso voluntário pela Contribuinte. A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 09/07/2013, decidiu no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, por meio do Acórdão nº 1402-001.399, nos termos da ementa a seguir.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. DATA DAS OPERAÇÕES. EFEITOS FISCAIS.

O papel Fiscalização não é averiguar a lisura e correição dos registros contábeis. Somente se tais registros operarem alteração na determinação das bases de cálculo de determinado tributo é que o Fisco poderá contestá-los, ainda assim no estrito limite de suas consequências fiscais. Se entre o fato gerador e a ciência do lançamento não houver transcorrido mais de cinco anos, contados nos termos do art. 173, I, do CTN, ou, se for o caso, de acordo com o art. 150, §§ 1º e 4º do mesmo diploma legal, não há que se falar em decadência.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. DESLOCAMENTO DA BASE TRIBUTÁVEL PARA SOCIEDADES QUE SE ENCONTREM EM SITUAÇÃO TRIBUTARIAMENTE MAIS FAVORÁVEL. TRANSFERÊNCIA DE RECEITAS DE EMPRESA TRIBUTADA PELO LUCRO REAL PARA EMPRESA OPTANTE PELO LUCRO PRESUMIDO. ACUMULAÇÃO DE DESPESAS NA PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA PELO LUCRO REAL. IMPOSSIBILIDADE.

Quando comprovado por indícios convergentes que se constituiu sociedade com o único intuito de se transferir a base tributável para essa nova empresa que se encontra em situação

tributariamente mais favorável, uma vez identificada a verdade dos fatos e o real contribuinte das operações que geraram as respectivas receitas, cabível a exigência dos tributos devidos do efeito sujeito passivo. Nessa situação, não constituem despesa ou custo dedutível os pagamentos a título de remuneração pela prestação de serviços a beneficiária que foi criada pela fonte pagadora para desenvolver atividades que esta mesma realizava ou é capaz de realizar, se ficar comprovado que essa beneficiária não possui finalidade econômica ou comercial nem estrutura administrativa própria, que carece de condições materiais para realizar os serviços, ou, ainda, que obtém rendimento desproporcional ou incompatível com as condições de mercado nas operações realizadas com a sua controladora.

DESPESAS DE ALUGUEL FICTÍCIAS. BENS LOCADOS DE SOCIEDADE CONTROLADA SEM PROPÓSITO NEGOCIAL E ECONÔMICO. LOCAÇÃO DE BENS ANTERIORMENTE PERTENCENTES AO LOCATÁRIO. VALORES INCOMPATÍVEIS COM AS CONDIÇÕES DE MERCADO. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO.

Os pagamentos a título de aluguel de bens a pessoa jurídica criada e controlada, direta ou indiretamente, pela locatária não constituem custo ou despesa dedutível se ficar demonstrado que a beneficiária não possui finalidade econômica ou comercial, nem estrutura administrativa própria, e que não atua como verdadeira proprietária e administradora dos bens alugados, ou, ainda, que obtém rendimento desproporcional ou incompatível com as condições de mercado nas operações realizadas com a sua controladora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

LIMITES DA COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 7.689, DE 1988. APTIDÃO DA LEI Nº 8.212, DE 1991, PARA A EXIGÊNCIA DA CSLL.

O trânsito em julgado da decisão que tiver desobrigado o contribuinte do pagamento da CSLL, por considerar inconstitucional a Lei nº 7.689, de 1988, não impede que a exação seja exigível com base em norma legal superveniente que tenha alterado substancialmente os aspectos da hipótese de incidência. A Lei nº 8.212, de 1991, constitui fundamento legal apto para exigir a CSLL de contribuintes que se acham desobrigados, por decisão judicial definitiva, de cumprir a Lei nº 7.689, de 1988.

UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. DESLOCAMENTO DA BASE TRIBUTÁVEL PARA SOCIEDADES QUE SE ENCONTREM EM SITUAÇÃO TRIBUTARIAMENTE MAIS FAVORÁVEL. TRANSFERÊNCIA DE RECEITAS DE EMPRESA TRIBUTADA PELO LUCRO REAL PARA EMPRESA OPTANTE

PELO LUCRO PRESUMIDO. ACUMULAÇÃO DE DESPESAS NA PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA PELO LUCRO REAL. IMPOSSIBILIDADE.

Quando comprovado por indícios convergentes que se constituiu sociedade com o único intuito de se transferir a base tributável para essa nova empresa que se encontra em situação tributariamente mais favorável, uma vez identificada a verdade dos fatos e o real contribuinte das operações que geraram as respectivas receitas, cabível a exigência dos tributos devidos do efeito sujeito passivo. Nessa situação, não constituem despesa ou custo dedutível os pagamentos a título de remuneração pela prestação de serviços a beneficiária que foi criada pela fonte pagadora para desenvolver atividades que esta mesma realizava ou é capaz de realizar, se ficar comprovado que essa beneficiária não possui finalidade econômica ou comercial nem estrutura administrativa própria, que carece de condições materiais para realizar os serviços, ou, ainda, que obtém rendimento desproporcional ou incompatível com as condições de mercado nas operações realizadas com a sua controladora.

DESPESAS DE ALUGUEL FICTÍCIAS. BENS LOCADOS DE SOCIEDADE CONTROLADA SEM PROPÓSITO NEGOCIAL E ECONÔMICO. LOCAÇÃO DE BENS ANTERIORMENTE PERTENCENTES AO LOCATÁRIO. VALORES INCOMPATÍVEIS COM AS CONDIÇÕES DE MERCADO. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO.

Os pagamentos a título de aluguel de bens a pessoa jurídica criada e controlada, direta ou indiretamente, pela locatária não constituem custo ou despesa dedutível se ficar demonstrado que a beneficiária não possui finalidade econômica ou comercial, nem estrutura administrativa própria, e que não atua como verdadeira proprietária e administradora dos bens alugados, ou, ainda, que obtém rendimento desproporcional ou incompatível com as condições de mercado nas operações realizadas com a sua controladora.

Foram opostos embargos de declaração pela Contribuinte que foram inadmitidos por despacho de exame de admissibilidade de embargos.

Na sequência foi interposto pela Contribuinte recurso especial, que foi admitido parcialmente apenas para a matéria "CSLL - coisa julgada", nos termos do despacho de exame de admissibilidade de e-fl. 3273/3285 e despacho de reexame de admissibilidade de e-fls. 3286/3287. Sobre a matéria conhecida ("dedutibilidade da CSLL para tributos com exigibilidade suspensa"), discorre a Contribuinte, no mérito, que desde a impugnação vem informando que não se submete ao pagamento da CSLL, vez que se encontra amparada por sentença transitada em julgado prolatada em ação ordinária declaratória, e que a permanência dos efeitos da referida sentença teria sido proclamada pelo Superior Tribunal de Justiça, no REsp 1.118.893-MG, julgado sob a égide do art. 543-C do CPC, situação que vincula o Colegiado administrativo com base no art. 62-A do Regimento Interno do CARF. Requer pelo cancelamento do auto de infração.

A PGFN apresentou contrarrazões, no qual aduz que a decisão transitada em julgado a favor da recorrente submete-se a limites objetivos, e sendo a relação jurídico-tributária de trato sucessivo, a imutabilidade a coisa julgada material existe sobre o pedido e sobre os fatos deduzidos na inicial, e não tem repercussão sobre aqueles que exsurgiram após o julgado, vez que não haveria que se falar em coisa julgada sobre situação jurídica nova. Assim, tendo ocorrido modificação na legislação de regência da CSLL, e que a ação judicial invocada pela Contribuinte não apreciou as alterações posteriores, e por isso não integrando a *causa de pedir* da demanda, não caberia aplicação da decisão no caso concreto. Cita da ADI 15/DF que afirmou pela inconstitucionalidade apenas dos dispositivos 8º e 9º da Lei nº 7.789, de 1988, e que reafirmou a constitucionalidade dos demais dispositivos da CSLL, em julgamento de 14/06/2007. Discorre que na demanda que deu origem ao REsp 1.118.893/MG do STJ questionou-se a validade da cobrança da CSLL instituída pela Lei nº 7.689, de 1988, referente ao ano-calendário de 1991, o que não é o caso dos autos, anos-calendário 2007 e 2008. E, ainda que se entenda que o julgamento do STJ no REsp 1.118.893 poderia ser estendido para lançamentos com fatos geradores ocorridos posteriormente a 1992, cabe dizer que o próprio STJ (EResp 841.818/DF e EAg 991.788/DF) esclareceu que, nesse caso, a eficácia da coisa julgada favorável ao contribuinte teria que ser limitada à decisão do STF na ADI 15 (STF) que declarou a constitucionalidade da CSLL em controle concentrado. Requer pela negativa do provimento do recurso especial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Sobre a admissibilidade, adoto as razões do Despacho de Exame de Admissibilidade de e-fls. 3273/3285, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para **conhecer parcialmente** do Recurso Especial da Contribuinte, para a matéria "CSLL - coisa julgada".

Passo ao exame do mérito.

Aduz a Contribuinte que não estaria submetida à cobrança da CSLL para os anos-calendário de 2007 e 2008, por força de decisão judicial transitada em julgado.

Transcrevo excerto da decisão recorrida sobre o assunto:

Com respeito à exigência de CSLL, alega a Recorrente que a Lei nº 7.689, de 1988, não se aplicaria por força de decisão judicial

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

transitada em julgado a seu favor e que, por isso, o lançamento violaria a coisa julgada. A violação persistiria até mesmo se invocadas leis posteriores à CSLL, porque estas não teriam modificado aspectos essenciais da Lei nº 7.689, de 1988, ou seja, não teriam reinstituído a CSLL.

De fato, conforme certidão de fls. 1130 e 1131, no ano de 1989 a Recorrente propôs a ação judicial nº 89.00014617 perante a Sexta Vara da Justiça Federal em Minas Gerais objetivando o não recolhimento para a CSLL em razão de suposta inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88.

A sentença de primeira instância foi parcialmente favorável à autora, considerando que a CSLL não poderia ser cobrada tão somente em relação ao ano de sua instituição – 1988, não havendo inconstitucionalidades em relação à cobrança em períodos subsequentes. Ambas as partes apelaram ao Tribunal Regional Federal da 1ª Região, que reformou essa sentença (apelação cível nº 92.01.039743MG), declarando, em relação à CSLL, a completa inconstitucionalidade do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988 (fls. 1193/1195). Segundo certidão de fls. 1130/1131, e documento de fl. 1199, o trânsito em julgado se deu em 03/11/1992. Não houve, portanto, recursos ao STJ e STF. Não constam informações sobre eventual ação rescisória.

(...)

De fato, como argumentado pela Recorrente, tal matéria foi julgada pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede do rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC).

Argumenta aquela corte superior, em seu acórdão representativo de controvérsia (REsp nº 1.118.893 MG (2009/00111359) – Min. Arnaldo Esteves Lima) – Dje de 06/04/2011), que as leis posteriores à Lei nº 7.689/88, que apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, não seriam aptas a criarem nova relação jurídico-tributária, de modo que não haveria fundamento para a cobrança da exação em relação às empresas que possuísem decisões favoráveis transitadas em julgado pela inconstitucionalidade da Lei 7.689/88.

Há que se registrar que 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, de 1988, consiste na Lei Complementar nº 70, de 1991, e as Leis nº 7.856, de 1989, nº 8.034, de 1990, nº 8.212, de 1991, nº 8.383, de 1991 e nº 8.541, de 1992.

Por sua vez, a CSLL sofreu substanciais alterações, desde a sua instituição: Lei Complementar nº 70, de nº 1991 (art. 11); a Lei nº 8.383, de 1991 (arts. 41, 44, 79, 81, 86, 87, 89, 91 e 95); a Lei nº 8.541, de 1992 (ats. 22, 38, 39, 40, 42 e 43); a Lei nº 9.249, de 1995 (arts. 19 e 20); a 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 a Lei nº 10.637, de 2002 (arts. 35 a 37, 45),

Ocorre que o enquadramento legal da presente autuação refere-se aos anos-calendário de 2007 e 2008, e tem como base legal, além do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, precisamente as posteriores modificações na legislação de CSLL: **art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995; art. 2º e 19 da Lei nº 9.249, de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996; art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996 e art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002.** Observa-se, claramente, que tais normas não foram analisadas no julgamento do REsp 1.118.893/MG.

A discussão posta nos autos consiste em matéria já apreciada pelo presente Colegiado. Dentre os precedentes, acórdãos nº 9101-002.013 (7 de outubro de 2014, Redator Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão), nº 9101-002.044 (11 de novembro de 2014, Relator Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão), nº 9101-002.287 (5 de abril de 2016, Relatora Conselheira Adriana Gomes Rêgo), 9101-002.291 (5 de abril de 2016, Relator Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão) e nº 9101-002.530 (18 de janeiro de 2017, Relator Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão).

Transcrevo o substancioso voto do Acórdão nº 9101-002.530, cujos fundamentos adoto como razões para decidir.

A matéria posta à apreciação desta Câmara Superior refere-se à adequada aplicação a ser dada ao decidido no Recurso Especial (REsp) do Superior Tribunal de Justiça (STJ) de nº 1.118.893/MG, proferido na sistemática de Recursos Repetitivos.

Primeiramente destaco que, em casos deste tipo, volto meu olhar com muita atenção ao que foi decidido judicialmente, pois o que deve ser cumprido é o que se contém na decisão que transitou em julgado para o contribuinte, para que não se confunda a aplicação dos aspectos materiais do caso específico à subsunção da decisão do STJ em que se sustenta a fundamentação do contribuinte, pois se estendem apenas os seus efeitos processuais em relação aos limites decididos no repetitivo, no caso o REsp. nº 1.118.893/MG, especificamente no que diz respeito à extensão e limites da coisa julgada.

Para o caso presente, esta metodologia, este cuidado específico, nos remete ao teor da decisão em que se baseia o contribuinte para deixar de recolher a CSLL e, também, aos seus fundamentos. Conforme se extrai dos autos, a decisão transitada em julgado foi proferida em 10 de fevereiro de 1992, sendo que os anos-calendário em que se questiona a cobrança da CSLL são 2007 e 2008.

O teor da ementa da decisão do TRF da 1ª Região é o seguinte – Apelação em Mandado de Segurança nº 90.01.05279-7-MG:

EMENTA

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. LEI 7.689, DE 15/12/88, INSTITUIDORA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS EMPRESAS. INCONSTITUCIONALIDADE.

Declarada a inconstitucionalidade da exação pelo Plenário desta Corte (A.I. na AMS nº 89.01.136147/ MG), nega-se provimento ao apelo da UNIÃO e à remessa, provendo-se o recurso adesivo.

Sentença reformada em parte.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas:

Decide a Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, por unanimidade, negar provimento aos recursos, provendo o recurso adesivo, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Custas, como de lei.

Brasília, 10 de fevereiro de 1992 (data do julgamento)

A questão que se coloca é a determinação dos efeitos do REsp. 1.118.893/MG sobre esta decisão acima transcrita. Este ponto é central, pois o argumento de que se aplicaria o REsp. 1.118.893/MG por força do art. 62, § 2º, do RICARF-Anexo II, nos levaria a aceitar uma eternização da coisa julgada, seja ela qual for. Contudo, há que se considerar outros aspectos da questão, como segue.

Veja-se que a legislação analisada pelo STJ no REsp. 1.118.893/MG (que remete a outras decisões na argumentação do relator) e que teria alterado a incidência da CSLL a partir da Lei 7.689/1988 corresponde à LC nº 70/1991 e Leis nºs 7.856/1989, 8.034/1990, 8.212/1991, 8.383/1991 e 8.541/1992 (citadas no julgado, ainda que nem todas tenham sido objeto de análise específica). Ora, considerando o teor da decisão transitada em julgado e o teor da decisão do STJ, resta claro que nenhuma das outras alterações posteriores que impactaram a CSLL, foram consideradas na decisão do STJ. Ou seja, a decisão só vale para os casos em que as leis mencionadas na decisão foram aplicadas ou utilizadas e, portanto, a superveniência legislativa que atinge a formatação da CSLL tem o condão de afastar a incidência do REsp. 1.118.893/MG, sem implicar em desobediência ao art. 62, § 2º, do RICARF-Anexo II, ainda que se tenha que enfrentar a discussão de qual o grau modificativo dessas leis supervenientes àquelas mencionadas no REsp. 1.118.893/MG, no que diz respeito à afetação do fato gerador da CSLL.

Ou seja, a questão se resolve de maneira simples: o art. 62, § 2º, do RICARF-Anexo II só se aplica a lançamentos feitos relativamente a períodos até 1992, data da última lei mencionada naquele julgamento. Para os lançamentos feitos em relação a períodos posteriores, sob a égide de novas leis, não se aplica necessariamente o REsp. 1.118.893/MG.

No caso em questão temos três aspectos, analisados a seguir.

1) A decisão em favor do contribuinte, exarada em 10 de fevereiro de 1992, inquiriu de inconstitucionalidade a Lei nº 7.689/1988, alicerçada no AMS nº 89.01.136147/ MG (ver julgado acima transcrito), o qual teve entre seus fundamentos o fato de que a Lei nº 7.689/1988 só poderia instituir contribuição social caso fosse editada como lei complementar e, assim, não considerou a LC nº 70/1991, aspecto que, conforme o entendimento, poderia ter sido superado, considerando o que dispõe o art. 11 da referida LC nº 70/1991 (“mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988”).

Há que se ressaltar, também, que foi a Lei nº 7.689/1988, tanto em 1994, quanto também em 1996 — anos anteriores ao anos-calendário em referência (2007 e 2008) - reafirmada constitucionalmente pelas Emendas Constitucionais nºs

1, de 1994, e 10, de 1996, (“mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988”), o que, por si só, convalidaria qualquer outra possível pecha de inconstitucionalidade que, até então, se lhe pudesse impingir (v.g., mesma base de cálculo e mesmo fato gerador do imposto de renda, administração e fiscalização por parte da Receita Federal do Brasil, criação antes da entrada em vigor do sistema tributário, entre outras).

2) Após prolatada a decisão em que, indiretamente, se estriba o contribuinte (AMS nº 89.01.136147/ MG – 03/10/1991), diversas normas que vieram tratar da CSLL foram editadas antes de 2007 (primeiro ano-calendário do lançamento em questão), e.g.: LC nº 70/1991 (art. 11), 8.383/1991 (arts. 41, 44, 79, 81, 86, 87, 89, 91 e 95), 8.541/1992 (arts. 22, 38, 39, 40, 42 e 43), 9.249/1995 (arts. 19 e 20), 9.430/96 (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 10.637/2002 (arts. 35 a 37 e 45).

Dessas normas, apenas as LC nºs 70/1991, 8.383/1991 e 8.541/1992 (além das Leis 7.856/1989, 8.034/1990 e 8.212/1991) estão cotejadas no REsp. 1.118.893/MG. Ou seja, não se pode aplicar o referido REsp. 1.118.893/MG sob os aspectos materiais do caso presente em virtude de que ele não tratou de diversas alterações legislativas que aqui se aplicam e que afetaram a materialidade e os aspectos de contorno do fato gerador da CSLL – o que, evidentemente, não teria mesmo o condão de fazer, ainda que fosse uma lei. Aceitar-se isso configuraria uma extensão indevida, uma legiferação abusiva por via de decisão judicial, com efeitos prospectivos no ordenamento que só são possíveis de existir em texto constitucional. Veja-se que o lançamento, consubstanciado no Auto de Infração, além da Lei nº 7.689/1988, remete expressamente à Lei nº 8.981/1995 (art. 57), à Lei nº 9.249/1995 (art. 2º) e à Lei nº 9.316/1996 (art. 1º) – leis que não foram objeto de análise no REsp. 1.118.893/MG. De lembrar que, quando a Lei 9.430/1996 foi publicada, já era pacífico que a CSLL poderia ser regulada por lei ordinária, um dos fundamentos do acórdão que transitou em julgado a favor do contribuinte, quando afastou a incidência da CSLL com base na Lei nº 7.689/1988.

Assim, por estes dois motivos, afasto a aplicação do REsp. 1.118.893/MG para o caso presente, porém, necessário destacar, sem descumprir o art. 62, § 2º, do RICARF-Anexo II – é que o REsp. 1.118.893/MG não se aplica aqui.

3) Veja-se que os dois aspectos acima considerados são suficientes para a manutenção integral da exigência, mas há outro aspecto a ser discutido. Tal aspecto, enfrentado e afastado pelo contribuinte, diz respeito aos efeitos das decisões do STF proferidas em sentido contrário à decisão transitada em julgado, que não teriam o condão de afetá-la, e o faz também com supedâneo no REsp. 1.118.893/MG, afastando também a aplicação da Súmula STF nº 239.

Porém, há que se observar que o referido Acórdão do STJ não considerou, ao decidir, os efeitos específicos das decisões em sede de controle concentrado (nem mesmo em obter dicta). Apenas se referiu a decisões do STF de forma genérica (consta do Acórdão: “O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado...”), porém sem considerar este relevantíssimo aspecto. É que a decisão em sede de controle concentrado tem efeito erga omnes, à semelhança de lei, irradiando efeitos gerais após sua edição e afastando as normas e as decisões (normas individuais) que lhe sejam contrárias.

O próprio REsp. 1.118.893/MG, em sua fundamentação, deixa claro que, se houver lei superveniente que afete a cobrança que foi afastada pela coisa julgada, ela deve ser considerada (grande parte da rationale da decisão é elaborada com base nesta fundamentação). Ora, uma decisão do STF em sede de controle concentrado tem exatamente o efeito de uma lei e, no caso, uma lei de efeito substancial, que irradia seus efeitos estabelecendo um novo marco jurídico dali em diante e consolidando os atos já praticados para aqueles que não tinham em seu favor uma decisão com trânsito em julgado.

Entendo que o tema não foi enfrentado especificamente pelo REsp. 1.118.893/MG, não fazendo parte do que ali foi decidido e, portanto, com relação a essa questão, o REsp. 1.118.893/MG não se aplica.

Veja-se, por oportuno, que foi dito o seguinte, na ementa daquela decisão do STJ (grifei):

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.

Adotando-se essa mesma linha de raciocínio, os efeitos futuros ou prospectivos **do Recurso Extraordinário nº 146.733-9-SP, de 1992, do STF**, transitado em julgado **em 1993**, devem, também, ser respeitados, sob pena de se negar validade — o que é ainda pior — ao próprio controle **difuso seguido de Resolução do Senado!!!**

Dessa forma, o julgamento posterior pelo STF, em controle **difuso seguido de Resolução do Senado**, não afasta, retroativamente, a eficácia da coisa julgada — ou seja, não afasta “a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada”, nas palavras do próprio STJ -, mas afasta, sim, essa eficácia, posteriormente, em face de sua força normativa e executiva. Para o passado, portanto - e apenas para ele -, faz-se necessária a interposição de ação rescisória, se se pretender desfazer os efeitos da coisa julgada nesse período.

Ao julgar o **RE nº 146.733-9-SP, de 1992, e também o RE nº 150.764-1-PE**, o STF decidiu pela constitucionalidade da Lei nº 7.689/1988 (exceto seu art. 8º e 9º que não afetam o lançamento em debate no presente processo). A decisão **daquele primeiro RE** tem o seguinte teor, no que importa especificamente para o presente debate:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. LEI 7689/88.

- NÃO É INCONSTITUCIONAL A INSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS, CUJA NATUREZA É TRIBUTÁRIA. CONSTITUCIONALIDADE DOS ARTIGOS 1º, 2º E 3º DA LEI 7689/88. REFUTAÇÃO DOS DIFERENTES ARGUMENTOS COM QUE SE PRETENDE SUSTENTAR A INCONSTITUCIONALIDADE DESSES DISPOSITIVOS LEGAIS.

[...].

Considerando que a decisão do RE nº 146.733-9-SP foi proferida pelo STF em 29/06/1992 e publicada em 01/07/1992, com trânsito em julgado em 13/04/1993 e que a **Resolução do Senado de nº 11, foi editada em 04/03/1995 e publicada em 12/04/1995**, restou afastada a coisa julgada alegada pelo contribuinte, que tinha sob fundamento a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/1988, o que atinge os anos-calendário de 2007 e 2008, objeto destes autos.

Ademais, há um argumento contundente no presente caso, que são os efeitos os efeitos futuros ou prospectivos da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 152/ DF, de 2007, do STF, transitada em julgado, devem, também, ser respeitados, sob pena de se negar validade — o que é ainda pior — ao próprio controle concentrado de constitucionalidade!!!

Esse aspecto foi muito bem captado pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, do STJ, nos Embargos de Divergência em Agravo nº 991.788-DF e nos Embargos de Declaração nos Embargos de Divergência em Agravo nº 991.788-DF, ao anotar que, respectivamente (destaques do original):

13. Anote-se que o egrégio STJ já assentara, em paradigmáticas decisões, [...] que a declaração de inconstitucionalidade não elimina os efeitos já consumados ao abrigo de sua eficácia (REsp 1.118.893-MG, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, DJe 06.04.11), assim abrindo o caminho para se harmonizar os dois modos de controle (difuso e concentrado) de verificação de adequação das leis à Constituição:

[...].

28. No STJ, essa matéria já foi objeto de recurso repetitivo, em julgamento relatado pelo eminente Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, que assim pronunciou a preservação dos efeitos da coisa julgada difusa, até que a sua eficácia fosse eliminada por decisão do STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

Dessa forma, o julgamento posterior pelo STF, em controle concentrado de constitucionalidade, não afasta, retroativamente, a eficácia da coisa julgada - ou seja, não afasta “a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada”, nas palavras do próprio STJ —, mas afasta, sim, essa eficácia, posteriormente, em face de sua força normativa e executiva. Para o passado, portanto - e apenas para ele -, faz-se necessária a interposição de ação rescisória, se se pretender desfazer os efeitos da coisa julgada nesse período.

E nem poderia ser diferente, pois do contrário (cf. Embargos de Divergência em Agravo nº 991.788-DF, do STJ) (destaques do original):

[...], se não se der pronta prevalência à decisão do STF, ter-se-á de afirmar invertendo-se a hierarquia das decisões judiciais que a supremacia seria atributo do decisor anterior, em detrimento do julgado do Pretório Máximo.

Ao julgar a ADIn nº 15-2/DF, o STF decidiu pela constitucionalidade da Lei nº 7.689/1988 (exceto seus arts. 8º e 9º que não afetam o lançamento em debate no presente processo). A decisão tem o seguinte teor, no que importa especificamente para o presente debate:

EMENTA: [...]

IV. ADIn: L 7.689/88, que instituiu contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, resultante da transformação da Medida Provisória 22, de 1988.

[...]

3. Improcedência das alegações de inconstitucionalidade formal e material do restante da mesma lei, que foram rebatidas, à exaustão, pelo Supremo tribunal federal, nos julgamentos dos RREE 146.733 e 150.764, ambos recebidos pela análise do permissivo constitucional que devolve ao STF o conhecimento de toda questão da constitucionalidade da lei.

Considerando que a decisão da ADIn nº 15 foi proferida pelo STF em 14/06/2007 e publicada em 31/08/2007, com trânsito em julgado em 12/09/2007, restou afastada a coisa julgada alegada pelo contribuinte, que tinha sob fundamento a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/1988, o que atinge os anos-calendário de 2007 e 2008, objeto destes autos. Tal lançamento, em nosso entendimento está em perfeita consonância com o Parecer PGFN/CRJ nº 492, de 2011, pelos motivos acima alegados, especialmente o que se contém em seus §§ 51, 52 e 99.

Em relação às demais matérias do recurso especial (planejamento tributário - IRPJ, nulidade e conversão da multa de ofício em multa de mora), não foram admitidas pelo despacho de exame de admissibilidade, razão pela qual não foram devolvidas para exame de mérito do presente Colegiado.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer** do Recurso Especial da Contribuinte para a matéria "CSLL - coisa julgada", e, no mérito, na parte devolvida, **negar-lhe provimento**.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura