



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

Processo nº 16327.002810/2002-28
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.933 – 1ª Turma
Sessão de 5 de dezembro de 2018
Matéria CSLL. LIMITES DA COISA JULGADA.
Recorrente PAIC PARTICIPAÇÕES LTDA. sucessor de Pão de Açúcar S.A. Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000

LIMITES DA COISA JULGADA.

Inobstante o trânsito em julgado da decisão judicial favorável à contribuinte, os seus termos não podem se projetar indefinidamente para o futuro, especialmente porque o Supremo Tribunal Federal concluiu pela constitucionalidade da exigência da CSLL pela Lei nº 7.689/1988, afastando apenas a sua cobrança no ano de 1988, entendimento que foi amplificado pelo efeito *erga omnes* da Resolução do Senado Federal nº 11, de 04/04/1995.

STJ. RESP nº 1.118.893/MG. ART. 543-C DO CPC. NÃO HÁ EFEITO VINCULANTE PARA O JULGAMENTO DO PRESENTE CASO. NÃO SE APLICA O ART. 62, §2º, DO RICARF.

No julgamento do RESP nº 1.118.893/MG, o STJ tratou apenas dos efeitos retroativos em relação ao que restou decidido pelo STF, especificamente quanto à exigência de débito de CSLL com fato gerador ocorrido em 1991. O STJ não se manifestou sobre a eficácia prospectiva das decisões do STF, não tratou da implicação destas decisões que reconheceram a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88 (somadas à Resolução do Senado Federal nº 11, de 04/04/1995) sobre os fatos geradores ocorridos a partir de então. Trata-se de matéria ainda controversa, por não haver decisão definitiva de mérito a esse respeito, nem do STF, nem do STJ, que enseje a aplicação do art. 62, §2º, do regimento interno do CARF.

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, Demetrius Nichele Macei, Lívia De Carli Germano (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocada) e Letícia Domingues Costa Braga (suplente convocada), que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo, Lívia De Carli Germano (suplente convocada), Viviane Vidal Wagner, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocada), Letícia Domingues Costa Braga (suplente convocada), Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, substituído pela conselheira Letícia Domingues Costa Braga. Ausente o conselheiro Luis Flávio Neto, substituído pela conselheira Lívia De Carli Germano.

Relatório

O contribuinte em epígrafe recorre a este Colegiado, por meio de recurso especial contra o acórdão nº 1103-00.396, pelo qual a turma, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário apresentado. A decisão recorrida recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 1998, 1999, 2000

AÇÃO JUDICIAL DISCUTINDO A CONSTITUCIONALIDADE DA DA LEI Nº 7.689/88. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE INCIDENTAL. COISA JULGADA. ELISÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO POR DECLARAÇÃO POSTERIOR DE CONSTITUCIONALIDADE PELO SUPREMO TRIBUTNAL FEDERAL. RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA.

Diante de manifestação definitiva do Supremo Tribunal Federal no exercício da jurisdição de controle da constitucionalidade das leis, não podem subsistir os efeitos de decisões judiciais (mesmo transitadas em julgado) de conteúdo diverso, face dos princípios

da força normativa da constituição e da supremacia da constituição.

A submissão à regra matriz de incidência da CSLL instaura relação jurídica continuativa, cujos efeitos se projetam por período indeterminado de tempo, de modo que toda e qualquer alteração no arcabouço normativo pertinente determina modificação do conteúdo da relação jurídica, impedindo a preservação da eficácia da decisão judicial transitada em julgado. A imutabilidade da coisa julgada não se aplica às relações de trato sucessivo submetida a alterações legislativas posteriores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Eric Moraes de Castro e Silva.

Trata o presente processo de auto de infração para constituição de crédito tributário de CSLL por fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 1998, 1999 e 2000.

De acordo com o que consta do Termo de Verificação Fiscal, o contribuinte interpôs a Ação Ordinária nº 90.4932-6, perante a 6ª Vara Federal do Distrito Federal, que ao final proferiu sentença que lhe foi favorável, datada de 14/03/91, declarando a inexistência de relação jurídica entre a contribuinte e a União Federal, no que tange à exigência de CSLL, e, ainda, a inconstitucionalidade incidental da Lei nº 7.689/88 que a instituiu. O TRF da 1ª Região, em julgamento datado de 18/11/91, por unanimidade, negou provimento ao recurso de ofício nº 91.01.06470-3/DF, cujo acórdão transitou em julgado em 20/02/92.

A autoridade fiscal promoveu o lançamento e a cobrança da CSLL, considerando (i) que o acórdão do STF que considerou constitucional a Lei nº 7.689/88, com exceção do art. 8º e (ii) as alterações legislativas posteriores à Lei nº 7.689/88, destacando-se, entre outras, o art. 11 da Lei Complementar nº 70, de 30/12/91, os arts. 22, §1º, e 23, §1º, da Lei nº 8.212 de 24/07/91.

Irresignado, o contribuinte apresentou impugnação, a qual foi julgada improcedente. Na sequência, interpôs recurso voluntário, julgado pelo acórdão nº 1103-00.396, em que a turma, por unanimidade de votos, negou-lhe provimento.

Cientificado dessa decisão, o contribuinte, tempestivamente, protocolou recurso especial (e-fls. 384/404) em que suscita divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e outras decisões do Conselho de Contribuintes ou CARF, que **em casos similares decidiram observar o disposto no art. 62-A do RICARF então vigente, aplicando o entendimento do STJ proferido no julgamento do REsp. 1.118.893/MG, afetado como representativo de controvérsia** que, em suma, considerou que alterações legislativas não modificam a regra-matriz da CSLL em sua essência e que posterior decisão do STF em sentido contrário à decisão transitada em julgado não tem o condão de alterar os efeitos da coisa julgada. Indicou como paradigmas o Acórdão nº 9101-001.369 e Acórdão nº 1301-001.083, que veicularam as seguintes ementas:

Acórdão nº 9101.001.369

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - COISA JULGADA - RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUATIVA - A jurisprudência pátria (tanto a judicial quanto a administrativa) tem entendido que nas relações tributárias de natureza continuativa entre o Fisco e o contribuinte, não é cabível a alegação da exceção da coisa julgada em relação aos fatos geradores sucedidos após as alterações legislativas e, uma vez que os fatos geradores da obrigação tributária aqui discutidos são posteriores a alteração legislativa, nada obsta que seja realizado o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro via Auto de Infração, independentemente do resultado final da Ação Rescisória.

Acórdão nº 1301-001.083

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

CSLL. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRÂNSITO EM JULGADO. OBSERVÂNCIA DO ARTIGO 52-A DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. JULGAMENTO PELO STJ DO REsp 1.118.893/MG Recurso Especial 2009/0011135-9 NA FORMA DO ARTIGO 543-C DO CPC.

Na forma do Regimento do CARF, cumpre observar o que decidido pelo STJ no julgamento do REsp 1.118.893/MG Recurso Especial 2009/0011135-9, na forma do artigo 543-C do CPC, de sorte que se firmou-se o entendimento de 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, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.

Sustenta, em síntese, que, apesar do STJ ter analisado as alterações legislativas posteriores à edição da Lei nº 7689/88 até o ano-calendário de 1992, constata-se que os diplomas legais posteriores a 1992 também não estabeleceram nova relação jurídico-tributária capaz de ensejar a cobrança da CSLL, tendo em vista que dispuseram apenas sobre (i) alíquota; (ii) base de cálculo e (iii) normas de apuração e recolhimento.

Invoca, ainda, a observância dos Pareceres PGFN/CRJ nº 492/2011 e CDA/CRJ nº 396/2013 para aduzir que a posterior declaração de inconstitucionalidade declarada pelo STF somente permitiria a autuação de fatos geradores ocorridos após maio de 2011 e requer, ao final, o cancelamento integral do auto de infração.

Em despacho de admissibilidade foi dado seguimento ao recurso do contribuinte. Cientificada, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (e-fls. 503/512) em que, em apertada síntese explica que o Parecer PGFN/CRJ/ Nº 2.434/2008, que analisa os limites objetivos da coisa julgada, considera que estes devem ser obtidos a partir de uma análise que leva em conta, além do próprio conteúdo das decisões, os demais elementos integrantes da demanda sob análise, pois a tutela judicial é concedida nos limites da pretensão formulada pelo próprio autor/impetrante.

Observa que no caso concreto a demanda judicial trouxe elementos fáticos e fundamentos jurídicos pautados nas Lei nº 7.689/88, alterada posteriormente pelas Lei nº 7.787/89 e nº 7.7856/89, mas como a relação jurídico-tributária é de trato sucessivo, uma relação jurídica continuativa, que se projeta no tempo, o decidido no *mandamus* não pode se sobrepor às alterações legislativas posteriores, pois presentes modificações no estado de fato e de direito, bem como diante do comando normativo enunciador da força de lei da sentença presente nos limites da lide.

Nesse sentido, a imutabilidade da coisa julgada material existiria sobre o pedido e sobre os fatos deduzidos na inicial, respectivamente, mas não sobre aqueles que exsurgiram após o julgado, pois não haveria que se falar em coisa julgada sobre a situação jurídica nova, ante a ausência do nexo de referibilidade e em observância à inteligência do princípio da congruência da decisão judicial à demanda, nos termos dos arts. 468 e 471 do CPC.

Invoca a aplicação da Súmula 239 do STJ, no sentido de que "*Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores*". Afirmar, ainda, que, a persistir na exceção da coisa julgada, haveria violação à Constituição Federal que determina tratamento igual e isonomia tributária. Colaciona jurisprudência administrativa e judicial e pede, ao final seja negado provimento ao recurso especial do contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner - Relatora

O recurso especial do contribuinte é conhecido nos termos do despacho de e-fls. 268/271.

A presente lide cinge-se à discussão sobre se o contribuinte estaria submetido à cobrança da CSLL para os anos-calendário 1998, 1999 e 2000 ou se, ao contrário, não se submeteria a incidência dessa contribuição para os períodos referenciados por força de decisão judicial transitada em julgado.

O contribuinte deixou de recolher a CSLL por entender que estaria amparado por decisão judicial transitada em julgado que teria declarado a inexistência de relação jurídica que a obrigasse ao recolhimento dessa contribuição.

O voto proferido no acórdão recorrido adotou a linha da relativização da coisa julgada por entender que os efeitos das sentenças transitadas em julgado podem ser desconstituídos quando comprovada sua contrariedade ao texto constitucional, e lembrou que o STF, no RE 146.733-9/SP, declarou constitucional a Lei nº 7.689/88, com exceção do art. 8º.

Ao final, o acórdão recorrido negou provimento ao recurso voluntário, decidindo, por unanimidade de votos, que o contribuinte deve se submeter à incidência da CSLL em relação jurídica continuativa com efeitos que se projetam por período indeterminado, de modo que toda e qualquer alteração no arcabouço normativo de regência dessa contribuição determina modificação do conteúdo da relação jurídica, impedindo a preservação da eficácia da coisa julgada.

Contestando esse entendimento, em fase recursal, o recorrente defendeu a observância, no caso, do art. 62-A do então Regimento Interno do CARF, de modo que fosse aplicada a decisão proferida pelo STJ no REsp. 1.118.893/MG, em sistema de recursos repetitivos.

O art. 62-A, que era previsto no antigo Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 246/2009, trazia a seguinte redação:

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.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

É verdade que o art. 62-A do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 246, de 2009, não se encontra mais em vigor. Porém, atualmente, encontra-se permanece vigente a redação do art. 62, do Anexo II, do atual RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

[...]

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

[...]

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Portanto, a matéria a ser aqui apreciada cinge-se ao tema dos efeitos prospectivos de coisa julgada material atinente à constitucionalidade da CSLL sob a égide da Lei nº 7.689/88, frente à superveniência de decisões e leis posteriores e, ainda, considerando-se as disposições do art. 62, II, "b" do RICARF.

Este órgão colegiado tem decidido de forma reiterada no sentido de que, 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, de forma a verificar-se se há descompasso entre a decisão que transitou em julgado e os efeitos do REsp nº 1.118.893/MG. São inúmeros os precedentes proferidos por esta 1ª Turma da CSRF nessa direção. Peço permissão para fazer menção à ementa e à trechos do voto do Conselheiro André Mendes de Moura, no Acórdão nº 9101-003.221, proferido em sessão realizada em 8/11/2017:

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.

Assim, para aplicarmos um acórdão julgado em sede de recurso repetitivo pelo STJ, nos termos em que dispõe o art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, precisamos cotejar o caso concreto com o analisado pelo Tribunal Superior.

Nesse contexto, como visto do relato, o contribuinte interpôs a Ação Ordinária nº 90.4932-6, perante a 6ª Vara Federal do Distrito Federal, que ao final proferiu sentença que lhe foi favorável, datada de 14/03/91, declarando a inexistência de relação jurídica entre a contribuinte e a União Federal, no que tange à exigência de pagar a CSLL, declarando, ainda, a inconstitucionalidade incidental da Lei nº 7.689/88 que a instituiu. O TRF da 1ª Região, em julgamento datado de 18/11/91, por unanimidade, negou provimento ao recurso de ofício nº 91.01.06470-3/DF, cujo acórdão transitou em julgado em 20/02/92.

De acordo com a petição inicial da referida ação (fls. 7 e ss do vol. 1) as autoras pugnaram pelo reconhecimento da inexistência de relação jurídica que as obrigasse ao recolhimento da CSLL ou, ao menos, da majoração promovida pela Lei nº 7856/89, como se depreende dos seguintes trechos da peça:

Ocorre que, tanto a lei instituidora da referida contribuição social (Lei nº 7.689/88), quanto a lei mais recente (Lei nº 7.856/89), que aumentou as alíquotas, afrontam os mais mezinhos princípios constitucionais,

[...]

Por todo o exposto, requerem as Autoras a citação da União Federal, na pessoa de seu representante legal, para contestar e acompanhar o presente feito até final decisão, quando deverá ser julgada procedente a ação e subsistente o pedido, com a consequente declaração de inexistência da relação jurídica entre as partes, no que concerne à exigência de pagar a contribuição social sobre o lucro, cuja inconstitucionalidade é manifesta, ou, se assim não entender V.Exa., que a majoração pretendida pela Lei nº 7856/89, somente é devida sobre fatos jurídicos acontecidos a partir de janeiro de 1990, quando passou a produzir efeitos.

O pedido foi julgado procedente nos termos da seguinte sentença proferida pelo Juízo da 6ª Vara Federal de Brasília/DF (fls. 24 e ss do vol.1)

Isto posto, julgo procedente a presente ação e declaro a inexistência de relação jurídica entre as autoras e a União Federal, no que tange à exigência de pagar a contribuição social, instituída pela Lei nº 7.689/88, por sua manifesta inconstitucionalidade.

Apreciando remessa oficial, o TRF da 1ª Região proferiu o acórdão - REU 91.01.06070-3 - DF (fls. 33 e ss do vol. 1) com a seguinte ementa:

Remessa "ex officio" REU 91.01.06070-3 - DF

E M E N T A

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.

LEI Nº 7.689/88. ART. 146, III, "A", da CF/88. MESMO FATO GERADOR E MESMA BASE DE CALCULO PARA TRIBUTOS DIFERENTES. EXIGÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR PARA INSTITUIÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE.

1. É inaplicável às contribuições sociais no disposto no art. 150, inciso III, da Constituição da República, em face do disposto no § 6º, do art. 195, da mesma Lei Maior.

2. Somente através de lei complementar pode ser instituída contribuição social.

3). Decisão do Plenário na AMS nº 89.01.13614-77 - MG, por maioria. Ressalva pessoal.

4. Recurso improvido.

Essa decisão transitou em julgado em 20/2/92, como se verifica pela certidão de fl. 36 do vol. 1.

É certo que a CSLL sofreu substanciais alterações, desde a sua instituição, cabendo citar: Lei Complementar nº 70/91 (art. 11); a Lei nº 8.383/91 (arts. 41, 44, 79, 81, 86, 87, 89, 91 e 95); a Lei nº 8.541/92 (arts. 22, 38, 39, 40, 42 e 43); a Lei nº 9.249/95 (arts. 19 e 20); a Lei nº 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 a Lei nº 10.637, de 2002 (arts. 35 a 37, 45).

No auto de infração de que trata este processo administrativo, a exigência da CSLL refere-se aos anos-calendário 1998, 1999 e 2000 e tem por enquadramento legal os seguintes dispositivos: art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; art. 11 da Lei Complementar nº 70/91; arts. 1º e 2 da Lei nº 9.316/96; art. 28, da Lei nº 9.430/96; arts. 6 e 7º da Medida Provisória nº 1.807/99 e reedições; arts. 6º e 7º da Medida Provisória nº 1.858/99 e reedições.

Já a legislação analisada pelo STJ no REsp 1.118.893/MG e que teria alterado a incidência da CSLL a partir da Lei nº 7.689/88, corresponde à Lei Complementar nº 70/91, e as Leis nº 7.856/89, nº 8.034/90, nº 8.212/91, nº 8.383/91 e nº 8.541/92. Verifica-se que o voto do Ministro Arnaldo Esteves Lima, relator do REsp, é calcado, na parte que analisa as citadas leis, no voto da Min. Eliana Calmon, por ocasião do REsp 731.250/PE, que analisa detalhadamente cada dispositivo dessas leis. **Mas apenas essas leis.** Confira-se a partir do seguinte trecho do voto proferido no REsp:

[..]

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:

[...]

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 Lei 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:

Lei 7.856/89:

Art. 2º A partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período-base de 1989, a alíquota da contribuição social de que se trata o

artigo 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passará a ser de dez por cento.

Parágrafo único. No exercício financeiro de 1990, as instituições referidas no art. 1º do Decreto-Lei nº 2.426, de 7 de abril de 1988, pagarão a contribuição à alíquota de quatorze por cento.

Lei 8.034/90:

Art. 2º A alínea c do § 1º do art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 2º...

§ 1º ...

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

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

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;

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

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

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base."

LC 70/91:

Art. 11. Fica elevada em oito pontos percentuais a alíquota referida no § 1º do art. 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, relativa à contribuição social sobre o lucro das instituições a que se refere o § 1º do art. 22 da mesma lei, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações posteriormente introduzidas.

Lei 8.383/91:

10. O imposto e a contribuição social (Lei nº 7.689, de 1988), apurados em cada mês, serão pagos até o último dia útil do mês subsequente. (...)

Art. 44. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689, de 1988) e ao imposto incidente na fonte sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713, de 1988, art. 35) as mesmas normas de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

Parágrafo único. Tratando-se da base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689, de 1988) e quando ela resultar negativa em um mês, esse valor, corrigido monetariamente, poderá ser deduzido da base de

cálculo de mês subsequente, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real.

Art. 79. O valor do imposto de renda incidente sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, da contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689, de 1988) e do imposto sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713, de 1988, art. 35), relativos ao exercício financeiro de 1992, período-base de 1991, será convertido em quantidade de UFIR diária, segundo o valor desta no dia 1º de janeiro de 1992.

Parágrafo único. Os impostos e a contribuição social, bem como cada duodécimo ou quota destes, serão reconvertidos em cruzeiros mediante a multiplicação da quantidade de UFIR diária pelo valor dela na data do pagamento

Art. 89. As empresas que optarem pela tributação com base no lucro presumido deverão pagar o imposto de renda da pessoa jurídica e a contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689, de 1988):

I - relativos ao período-base de 1991, nos prazos fixados na legislação em vigor, sem as modificações introduzidas por esta lei;

II - a partir do ano-calendário de 1992, segundo o disposto no art. 40.

Lei 8.541/92:

Art. 38. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988) as mesmas normas de pagamento estabelecidas por esta Lei para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, mantida a base de cálculo e alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

§ 1º A base de cálculo da contribuição social para as empresas que exercerem a opção a que se refere o art. 23 desta Lei será o valor correspondente a dez por cento da receita bruta mensal, acrescido dos demais resultados e ganhos de capital.

§ 2º A base de cálculo da contribuição social será convertida em quantidade de UFIR diária pelo valor desta no último dia do período-base.

§ 3º A contribuição será paga até o último dia útil do mês subsequente ao de apuração, reconvertida para cruzeiro com base na expressão monetária da UFIR diária vigente no dia anterior ao do pagamento

Art. 39. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, apurada no encerramento do ano-calendário, pelas empresas referidas no art. 38, § 1º, desta Lei, será convertida em UFIR diária, tomando-se por base o valor desta no último dia do período.

§ 1º A contribuição social, determinada e recolhida na forma do art. 38 desta Lei, será reduzida da contribuição apurada no encerramento do ano-calendário.

§ 2º A diferença entre a contribuição devida, apurada na forma deste artigo, e a importância paga nos termos do art. 38, §1º, desta Lei, será:

a) paga em quota única, até a data fixada para entrega da declaração anual, quando positiva;

b) compensada, corrigida monetariamente, com a contribuição mensal a ser paga nos meses subsequentes ao fixado para entrega da declaração

anual, se negativa, assegurada a alternativa de restituição do montante pago a maior.

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.

Disso se depreende que algumas das normas que serviram para fundamentar o auto de infração não foram analisadas no julgamento do REsp 1.118.893/MG. É o caso dos arts. 1º e 2 da Lei nº 9.316/96; art. 28, da Lei nº 9.430/96; arts. 6 e 7º da Medida Provisória nº 1.807/99 e reedições; arts. 6º e 7º da Medida Provisória nº 1.858/99 e reedições

Assim, não se pode dizer que a Lei nº 9.316/96, a Lei nº 9.430/96, a Medida Provisória nº 1.807/99 e a Medida Provisória nº 1.858/99, estariam alcançadas pelo REsp 1.118.893/MG, a ponto de não poderem ser aplicadas a quem porventura tenha uma decisão judicial favorável fundamentada na inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, que foi o objeto de pedir da ação ordinária ajuizada pelo contribuinte, e o julgamento proferido no REsp 1.118.893/MG.

Neste momento, peço vênica para mais uma vez fazer referência ao seguinte trecho do voto do Conselheiro André Mendes de Moura, no Acórdão nº 9101-003.221, no exato ponto em que o ilustre conselheiro transcreve o seguinte trecho do voto do então Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, proferido no precedente de nº 9101-002.530, e que analisou um importante aspecto da questão: tratando-se de constitucionalidade de leis, as decisões definitivas do STF com efeitos *erga omnes*:

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.

[...]

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 formação 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, inquinou 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 146.7339SP, 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 146.7339/SP, de 1992, e também o RE nº 150.7641/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 146.7339/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 decisum anterior, em detrimento do julgado do Pretório Máximo.

Ao julgar a ADIn nº 152/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.

Assim, por estes motivos, afasta-se a aplicação do REsp. 1.118.893/MG para o caso presente, o que não implica em descumprir o art. 62, § 2º, do RICARF, Anexo II, uma vez que o referido REsp aqui não se aplica.

Por fim, cumpre observar que, inobstante o trânsito em julgado de decisão judicial favorável ao contribuinte, os seus termos não podem se projetar indefinidamente para o futuro, especialmente porque o Supremo Tribunal Federal, pelo seu tribunal pleno, em várias oportunidades (RE 146.733/SP, em 29/06/92, RE 138.2848/CE, em 01/07/2002, e RE 150.764/PE, em 16/12/92) concluiu pela constitucionalidade da exigência da CSLL pela Lei nº 7.689/88, afastando apenas a sua cobrança no ano de 1988, entendimento que foi amplificado pela Resolução do Senado Federal nº 11, de 04/04/95, quando se deu efeito *erga omnes* para essa inconstitucionalidade apenas pontual da referida lei (relativamente à cobrança da CSLL no próprio ano de sua instituição), conforme havia concluído o STF.

Há, também, recursos extraordinários no STF, pendentes de julgamento, tratando exatamente dessa matéria referente aos efeitos prospectivos das decisões relativas à coisa julgada da CSLL, e com repercussão geral já reconhecida.

Conclusão

Processo nº 16327.002810/2002-28
Acórdão n.º **9101-003.933**

CSRF-T1
Fl. 533

Em face do exposto, voto no sentido de conhecer e negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)
Viviane Vidal Wagner