ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.000797/2004-13

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

Processo nº	19515.000797/2004-13
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9101-002.531 – 1ª Turma**
Sessão de	18 de janeiro de 2017
Matéria	CSLL
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	CONSÓRCIO NACIONAL VOLKSWAGEN - ADMINISTRADORA DE CONSÓRCIO LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de sobrestamento do processo em virtude da arguição de impedimento dos conselheiros representantes da Fazenda, suscitada de ofício pelo conselheiro Demetrius Nichele Macei (suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Demetrius Nichele Macei e Gerson Macedo Guerra. Por unanimidade de votos, acordam em rejeitar a preliminar de impedimento dos conselheiros representantes da Fazenda Nacional. Votaram pelas conclusões os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Demetrius Nichele Macei e Gerson Macedo Guerra. A declaração por escrito, dos conselheiros fazendários, manifestando-se pelo não impedimento e suas razões, será anexada aos autos. Acordam, ainda, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram do recurso e, no mérito, em dar-lhe

provimento com retorno dos autos ao colegiado a quo, para análise das demais questões postas no recurso voluntário, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Solicitou apresentar declaração de voto o conselheiro Luís Flávio Neto.

(assinado digitalmente)
Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em Exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei (suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente) e ausente a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio.

Relatório

Por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório da decisão recorrida:

CONSÓRCIO NACIONAL VOLKSWAGEN LTDA., já qualificada nos autos, inconformada com a decisão de primeira instância, que lhe foi desfavorável, recorre ao CARF, visando à reforma da mesma.

Tratam os autos de exigência de CSLL, relativa aos anos-calendário de 1999 a 2003, consoante o Auto de Infração de fls. 142/150.

Segundo o Termo de Verificação de fls. 136/137, o lançamento decorreu da falta de recolhimento da referida contribuição, a qual não foi declarada pela Fiscalizada, nem, tampouco, deduzida na apuração do lucro real nos períodos acima, sob a alegação de que se achava dispensada de seu recolhimento, em função de ser ela beneficiária de decisão judicial transitada em julgado, que lhe assegurava a desoneração da CSLL.

Inconformado com a exigência, o sujeito passivo apresentou a impugnação de fls. 153/165, invocando em seu favor os efeitos da coisa julgada, decorrente do Mandado de Segurança por ela impetrado, cuja decisão favorável transitou em julgado em agosto de 1993.

Disse ainda que, além de a decisão judicial haver estendido a segurança aos demais exercícios (em relação à sentença proferida pelo Juízo singular), a lei reguladora da matéria – de nº 7.689, de 1988, declarada inconstitucional – continua a mesma, apenas sendo modificada por atos legais posteriores, em alguns elementos acessórios da CSLL, restando intacta, portanto, a causa de pedir que deu ensejo à decisão passada em julgado.

A Quarta Turma Julgadora da DRJ em Fortaleza(CE) julgou procedente a ação fiscal, nos termos do Acórdão nº 6.404 (fls.

184/195), cujos fundamentos acham-se consubstanciados na respectiva ementa, in verbis:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: Processo Administrativo Fiscal. Normas Gerais de Direito Tributário. Coisa Julgada – A relação jurídica de tributação da Contribuição Social sobre o Lucro é continuativa, incidindo, na espécie, o art. 471, I, do CPC. A declaração de intributabilidade, no pertinente a relações jurídicas originadas de fatos geradores que se sucedem no tempo não pode ter o caráter de imutabilidade e de normatividade a abranger eventos futuros. A *coisa julgada* em matéria tributária não produz efeitos além dos princípios pétreos postos na Carta Magna, a destacar o da isonomia.

Cientificada da decisão (fls. 202), a interessada, tempestivamente, interpôs o recurso voluntário de fls. 207/230, tornando a suscitar os argumentos da impugnação, assim resumidos no requerimento final:

a) o instituto da coisa julgada é plenamente aplicável, sem quaisquer restrições, ao direito tributário;

b) os efeitos do trânsito em julgado da decisão no processo ajuizado pela Recorrente com o fito de deixar de recolher a CSLL com base na alegação de sua inconstitucionalidade, alcançam exercícios futuros, pois tal alcance se circunscreve aos limites do pedido e do acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal;

c) a declaração do Supremo Tribunal Federal, inter partes, *em sede de Recurso Extraordinário, quanto à constitucionalidade dos artigos 1º a 4º da Lei nº 7.689/88 não alcança terceiros, como a Recorrente, que não foram parte no processo, e que, ademais, havia obtido acórdão transitado em julgado permitindo-lhe abster-se do recolhimento da contribuição — CSLL — em exercícios futuros;*

d) na hipótese da declaração de inconstitucionalidade da CSLL, no processo judicial ajuizado pela Impetrante, não sobreveio ao trânsito em julgado nenhuma modificação do estado de fato ou de direito que autorizasse a revisão da coisa julgada, nos termos do art. 471, I, do Código de Processo Civil, uma vez que a legislação superveniente na qual se embasou o Auto de Infração impõe alterações apenas acessórias ao conteúdo dos artigos 1º a 4º da Lei nº 7.689/88 que, ademais, continuam em pleno vigor;

e) a revisão da coisa julgada que beneficia a Recorrente, nos termos do art. 471, I, do Código de Processo Civil, somente poderia ser obtida se a Fazenda Pública ajuizasse ação declaratória revisional, e obtivesse provimento judicial no sentido de que teria ocorrido — e na hipótese não ocorreu — modificação do estado de direito, o que não ocorreu na hipótese, sendo o Auto de Infração instrumento absolutamente inadequado a tal pretensão; e

f) por fim, caso por absurdo se entenda ser cabível o lançamento de CSLL constante do Auto de Infração aqui discutido, devem

> *ser cancelados os juros de mora e a multa de ofício nele impostos à Impetrante, por aplicação do art. 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.*
>
> *Da tribuna, o representante do sujeito passivo pediu que o julgamento do presente recurso levasse em conta o disposto no art. 62-A do RICARF, com a obrigatória aplicação da decisão proferida pelo STJ em sede de recurso repetitivo, como ocorreu com o Resp nº 1.118.893-MG, na data de 23 de março de 2011, e publicada em 9 de maio de 2011.*

Ao julgar o recurso, a Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF proferiu o Acórdão nº 1302-00.658, de 3 de agosto de 2011, cujas ementa e decisão transcrevo, respectivamente:

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL*
>
> *Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003*
>
> *CSLL. ALEGAÇÃO DE OFENSA À COISA JULGADA. APLICAÇÃO DO ART. 62-A DO RICARF.*
>
> *É de observância obrigatória pelo CARF as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STJ, de matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelo art. 543-C do C.P.C. (RICARF, art. 62-A)*
>
> *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. (STJ, REsp. nº 1.118.893-MG)*
>
> *Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*
>
> *Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.*

Foram interpostos embargos de declaração pela Fazenda Nacional, acolhidos sem efeitos infringentes, conforme Acórdão nº 1302-001.018, de 4 de dezembro de 2012, da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF, assim ementado e decidido:

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL*
>
> *Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003*
>
> *CSLL. LIMITES DA COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88. APLICAÇÃO DO ART. 62-A DO RICARF. FUNDAMENTO DA AUTUAÇÃO DIVERSO DO CITADO NO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C DO CPC. OMISSÃO.*
>
> *A legislação aplicada ao lançamento combatido não tem o condão de modificar as conclusões do acórdão embargado, que se fundamentou no REsp. nº 1.118.893-MG, vez que aquela também se refere a modificações introduzidas na base de cálculo, alíquotas ou formas de recolhimento da contribuição e*

não importam na criação de nova relação jurídico-tributária entre o fisco e o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª câmara / 2ª turma ordinária da primeira seção de julgamento, por maioria de votos, em conhecer dos embargos opostos, sem lhes conceder efeitos infringentes, vencidos os Conselheiros Alberto Pinto Souza Junior e Guilherme Pollastri Gomes da Silva, que votaram pelo não conhecimento.

Inconformada, a Fazenda Nacional apresenta recurso especial por divergência, argumentando, em síntese:

a) que, em síntese, a turma *a quo* deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte, nos termos do artigo 62-A do CARF, para aplicar ao caso concreto o que foi decidido pelo STJ no Resp. nº 1.118.893/MG;

b) que, *data venia*, o entendimento esposado no acórdão ora recorrido não se subsume ao que foi decidido pelo STJ no referido Resp;

c) que, pela simples leitura do acórdão do STJ, ficou cristalino que somente se subsume ao que foi ali decidido o contribuinte que teve sentença transitada em julgado, anterior à execução, isentando-a do pagamento da CSLL, nos termos da Lei nº 7.689/88, e das Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92;

d) que o auto de infração foi lavrado com base em legislação tributária diversa;

e) que, portanto, na situação do caso concreto não se aplica o artigo 62-A do Regimento Interno do CARF;

f) que o cerne da questão cinge-se na abrangência temporal da decisão judicial proferida em favor da contribuinte, transitada em julgado, considerando a inadmissão de seus efeitos normativos, prospectivos e futuristas;

g) que a relação jurídico-tributária é de trato sucessivo, uma relação jurídica continuativa, que se projeta no tempo, de maneira que o decidido no *mandamus* não pode (deve) 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;

h) que, portanto, a imutabilidade da coisa julgada material existe sobre o pedido e sobre os fatos deduzidos na inicial, respectivamente, mas não sobre aqueles que exsurgiram após o julgado, pois não há que se falar em coisa julgada sobre a situação jurídica nova, ante a ausência do nexo de referibilidade e em observância à inteligência do principio da congruência da decisão judicial à demanda;

i) que, dessa maneira, a sentença atende aos pressupostos fálicos e jurídicos do tempo em que foi proferida, sem o condão de extinguir a relação jurídica, que continua sujeita a variações dos seus elementos constitutivos, ao longo do tempo;

j) que, a bem da verdade, toda sentença proferida em tais situações contém em si a cláusula *REBUS SIC STANTIBUS*, adaptando-a ao estado de fato e ao direito supervenientes;

k) que, logo, com a superveniência de alterações legislativas a regular a relação jurídica continuativa, surge nova equação jurídica;

l) que ressalte-se o teor da Súmula nº 239 da jurisprudência dominante do STF ("*Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores*"), aplicável ao caso dos autos;

m) que se verificou a modificação na legislação de regência da CSLL das pessoas jurídicas, sendo reafirmada a instituição deste tributo, implicando na obrigatoriedade de cobrança da CSLL;

n) que, ressalte-se, por razões óbvias, que a ação judicial invocada pela recorrente não apreciou as alterações posteriores, não integrando a causa de pedir da demanda, motivo pelo qual não integram a lide, ensejando o surgimento dos créditos tributários, oriundos da subsunção dos fatos geradores posteriores à decisão às hipóteses de incidência referentes à Contribuição Social sobre o Lucro Liquido;

o) que a persistir na exceção da coisa julgada em relação a fatos geradores ocorridos após as alterações legislativas, na relação tributária continuativa, conferindo efeitos prospectivos, "*ter-se-ia por portas travessas uma ISENÇÃO ATÍPICA, ao arrepio do principio da legalidade tributária (CF, arts. 5º, II, e 150, I, CTN, arts. 97, VI, e 175, I)*";

p) que se estaria, outrossim, a romper com a Constituição Federal, tendo em vista a concordância com o tratamento desigual e injusto entre contribuintes, inobservando o principio da isonomia tributária, erigido à CLÁUSULA PÉTREA, nos termos do art. 60, parágrafo 4º, inc. IV, da CF/88;

q) que, ademais, a ação judicial proposta pela recorrente traz a declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88 como causa de pedir;

r) que a declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88 não consta nos dispositivos da sentença e acórdão, tendo sido a declarada pela via do controle difuso e de forma incidental, como lhe é característica;

s) que, assim, como a declaração de inconstitucionalidade não integra o dispositivo das decisões, não há trânsito em julgado desta em favor da recorrente;

t) que, no exercício do controle difuso, aberto por via de exceção ou de defesa, o Poder Judiciário, na decisão da lide, declara a inconstitucionalidade de ato normativo;

u) que, entretanto, a declaração da inconstitucionalidade em sede de controle difuso não é o pedido do autor, não sendo o objeto central da lide, mas apenas uma questão incidental;

v) que, caso o reconhecimento da inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, de forma incidental, fosse suficiente a afastar a cobrança da exação, inobstante não ser o caso em comento, a superveniência das Leis nº 8.034, de 1990, nº 8.212, de 1991, e da Lei Complementar nº 70, de 1991, alteraram a

disciplina da contribuição social sobre o lucro das empresas, afirmando a cobrança do tributo, impondo a obrigação tributária à recorrente;

x) que, diante do exposto, restaria à contribuinte demandar judicialmente para se eximir da obrigação tributária, desta feita, insurgindo-se contra as alterações legislativas ulteriores, por meio de uma nova ação judicial;

y) que, entretanto, fadada estaria ao insucesso, mormente em virtude de entendimento do Supremo Tribunal Federal, pelas vias do controle concentrado e difuso, afirmando a inconstitucionalidade tão somente dos arts. 8º e 9º da Lei 7.689, de 1988, restando por constitucionais os demais dispositivos instituidores da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, tendo em vista o caráter dúplice das ações em controle concentrado;

w) que a Lei nº 7.689, de 1988, já teve sua constitucionalidade reconhecida em momento anterior pelo Supremo Tribunal Federal, com exceção do art. 8º (RE nº 138.284-8/CE);

z) que, de todo o exposto, pode-se concluir pela obrigatoriedade da exação tributária da CSLL, tendo em vista as alterações legislativas posteriores, os limites objetivos do trânsito em julgado da sentença proferida na demanda judicial proposta pela recorrente, bem como os precedentes judiciais e administrativos citandos, destacando-se decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, pela constitucionalidade da instituição da CSLL;

aa) que a recorrida traz, em seu recurso voluntário, a alegação de que a impossibilidade de se exigir a CSLL dos contribuintes que obtiveram provimento judicial reconhecendo a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, foi definitivamente reconhecida pela Primeira Seção do STJ na sistemática do recurso repetitivo (art. 543-C do CPC) no RESP 1.118.893/MG, julgado em 23/03/2011; e

ab) que o alcance da decisão no REsp 1.118.893/MG, que a recorrida quer obter para ficar desobrigada do recolhimento da CSLL definitivamente, não merece ser acatado, não sendo esta a adequada interpretação do julgado proferido na sistemática do recurso repetitivo.

O recurso especial foi admitido pela presidente da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF.

Devidamente cientificado, o contribuinte apresentou contrarrazões, a seguir resumidas:

a) que, preliminarmente, o recurso especial não merece sequer ser conhecido, por conta da falta de um dos pressupostos regimentais (ausência de um paradigma válido) e da própria ausência de interesse e/ou utilidade recursal, a saber, a aplicação obrigatória do julgamento proferido pelo STJ no Resp nº 1.118.893/MG (art. 62, § 2º, do RICARF);

b) que, no mérito, as alterações sofridas pela Lei nº 7.689/1988, de fato, não acarretaram mudanças na essência da CSLL, como reconhecido pelo STJ;

c) que as citadas alterações promovidas na Lei nº 7.689/1988 claramente não foram suficientes para estabelecer uma nova relação jurídico-tributária entre contribuintes e União, uma vez que as normas em análise dispuseram tão somente sobre alíquotas e base de cálculo, sem alterar a regra matriz de incidência da CSLL; e

d) que a decisão proferida pelo STF no RE nº 138.284/CE não tem o condão de fazer cessar os efeitos da decisão transitada em julgado obtida pela recorrida no Mandado de Segurança nº 89.0011206-6.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão - Relator

1ª Preliminar – Sobrestamento

Suscitada a preliminar de sobrestamento para melhor discussão do tema do impedimento suscitado em face do em função do Bônus de Eficiência e Produtividade - Medida Provisória nº 765, de 29 de dezembro de 2015, entendo que não se trata de matéria suscetível de impor o sobrestamento do feito exatamente pelos motivos abaixo elencados, ou seja, que não há que se discutir aqui a matéria de impedimento por conta da Medida Provisória nº 765, de 29 de dezembro de 2015.

2ª Preliminar - Impedimento

No início do julgamento foi suscitado pelo recorrido uma preliminar de impedimento dos Conselheiros representantes da Fazenda Nacional em função do Bônus de Eficiência e Produtividade - Medida Provisória nº 765, de 29 de dezembro de 2015. Nos termos do art. 44 do RICARF-Anexo II, consultados, nenhum dos Conselheiros representantes da Fazenda Nacional se declarou impedido, tendo a matéria submetida à votação foi decido à unanimidade pela inexistência de impedimento, tendo sido feita manifestação por escrito dos motivos da não existência do impedimento, nos termos do art. 44 do RICARF-Anexo II, conforme documento acostado aos presentes autos.

Neste sentido, de forma mais detalhada, não me entendo impedido também pelos motivos que seguem adiante.

Em razão da arguição de impedimento aduzida pelo patrono da contribuinte por ocasião da sustentação oral ocorrida na sessão de julgamento realizada no dia de janeiro de 2017, ao argumento de que nós, Conselheiros representantes da Fazenda Nacional, estaríamos impedidos de atuar no presente julgamento, faz-se necessário juntar-se aos autos a presente manifestação, nos termos do art. 44 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, haja vista que não reconhecemos tal impedimento.

A argüição foi motivada pela publicação da Medida Provisória nº 765, de 29 de dezembro de 2015, cujo art. 5º prevê um Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, com o objetivo de incrementar a produtividade nas áreas de atuação dos ocupantes dos cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e de Analista-Tributário da Receita Federal do Brasil, nos seguintes termos:

> *Art. 5º Ficam instituídos o Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil e o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, com o objetivo de incrementar a produtividade nas áreas de atuação dos ocupantes dos cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e de Analista-Tributário da Receita Federal do Brasil.*
>
> *§ 1º O Programa de que trata o **caput** será gerido pelo Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil, composto por representantes do Ministério da Fazenda, do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e da Casa Civil da Presidência da República, nos termos a serem definidos em ato do Poder Executivo federal.*

> *§ 2º O valor global do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira será definido pelo Índice de Eficiência Institucional, mensurado por meio de indicadores de desempenho e metas estabelecidos nos objetivos ou no planejamento estratégico da Secretaria da Receita Federal do Brasil.*
>
> *§ 3º Ato do Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil será editado até 1º de março de 2017, o qual estabelecerá a forma de gestão do programa e a metodologia para a mensuração da produtividade global da Secretaria da Receita Federal do Brasil e fixará o Índice de Eficiência Institucional.*
>
> *§ 4º A base de cálculo do valor global do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira será composta pelo valor total arrecadado pelas seguintes fontes integrantes do Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização - FUNDAF, instituído pelo Decreto-Lei nº 1.437, de 17 de dezembro de 1975:*
>
> *I - arrecadação de multas tributárias e aduaneiras incidentes sobre a receita de impostos, de taxas e de contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil a que se refere o art. 4º da Lei nº 7.711, de 22 de dezembro de 1988, inclusive por descumprimento de obrigações acessórias; e*
>
> *II - recursos advindos da alienação de bens apreendidos a que se refere o inciso I do § 5º do art. 29 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976.*
>
> *§ 5º O valor global do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira a ser distribuído aos beneficiários do Programa corresponde à multiplicação da base de cálculo do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira pelo Índice de Eficiência Institucional.*
>
> *§ 6º O valor global do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira não poderá ultrapassar o valor da base de cálculo de que trata o § 4º.*

Em apertada síntese, foi alegado que, em decorrência do §4º do supracitado artigo prever que o bônus possui como base de cálculo, além do produto da alienação de bens objeto de pena de perdimento, o valor da arrecadação das multas tributárias e aduaneiras incidentes sobre a receita de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e aquelas exigidas em virtude do descumprimento de obrigações acessórias, considerando que o CARF é o órgão competente para o julgamento de recursos versando sobre as multas que servirão como base de cálculo para o bônus, os resultados dos seus julgamentos deveriam repercutir no valor a ser pago aos Auditores-Fiscais e Analistas-Tributários, o que caracterizaria interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, fato que, por sua vez, impediria os Conselheiros representantes da Fazenda Nacional de atuarem no julgamento de recursos, nos termos do art. 42 do Anexo II do RICARF, ora colacionado:

> *Art. 42. O conselheiro estará impedido de atuar no julgamento de recurso, em cujo processo tenha:*
>
> *I - atuado como autoridade lançadora ou praticado ato decisório monocrático;*
>
> *II - interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto; e*
>
> *III - como parte, cônjuge, companheiro, parente consanguíneo ou afim até o 3º (terceiro) grau.*

> *§ 1º Para efeitos do disposto no inciso II do caput, considera-se existir interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, nos casos em que o conselheiro representante dos contribuintes preste ou tenha prestado consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil ou perceba remuneração do interessado, ou empresa do mesmo grupo econômico, sob qualquer título, no período compreendido entre o primeiro dia do fato gerador objeto do processo administrativo fiscal até a data da sessão em que for concluído o julgamento do recurso.*
>
> *§ 2º As vedações de que trata o § 1º também são aplicáveis ao caso de conselheiro que faça ou tenha feito parte como empregado, sócio ou prestador de serviço, de escritório de advocacia que preste consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil ao interessado, bem como tenha atuado como seu advogado, nos últimos cinco anos. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)*
>
> *§ 3º O conselheiro estará impedido de atuar como relator em recurso de ofício, voluntário ou recurso especial em que tenha atuado, na decisão recorrida, como relator ou redator relativamente à matéria objeto do recurso.*
>
> *§ 4º O impedimento previsto no inciso III do caput aplica-se também aos casos em que o conselheiro possua cônjuge, companheiro, parente consanguíneo ou afim até o 2º (segundo) grau que trabalhem ou sejam sócios do sujeito passivo ou que atuem no escritório do patrono do sujeito passivo, como sócio, empregado, colaborador ou associado. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)*

Ocorre que tal dispositivo só tem aplicação para os Conselheiros representantes dos Contribuintes, consoante o disposto no seu §1º. E, consoante a doutrina processual civil, as hipóteses de impedimento são objetivas, definidas a partir da presunção absoluta de parcialidade do julgador, de modo que se a hipótese não está prevista no diploma regulador do processo, não é possível constituí-la a partir de uma interpretação extensiva da norma.

De toda a sorte, há uma razão para a hipótese regimental não alcançar os Conselheiros representantes da Fazenda Nacional. Essa diferença de tratamento reside nas conseqüências advindas da não observância ao próprio dispositivo.

É que, para os Conselheiros representantes dos Contribuintes, nos termos do art. 45, inciso I, do Anexo II do RICARF, configurado o impedimento, se o Conselheiro argüido assim não se reconhecer, fica caracterizada hipótese de descumprimento ao Regimento Interno, configurando hipótese de perda de mandato.

No entanto, para os Conselheiros representantes da Fazenda Nacional, o descumprimento acarreta ato de improbidade administrativa, nos termos dos incisos I e VIII do art. 9º da Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992, punível com a demissão, nos termos do art. 132 da Lei nº 8.112, de 1990.

Nesse sentido, o Presidente do CARF, no âmbito da atribuições de exarar atos administrativos complementares ao Regimento Internos, nos termos do art. 3º, incisos IV, XI e §2º do Anexo I, bem como os incisos IV e XIII do art. 20 do Anexo II, todos do RICARF, editou a Portaria CARF nº 1, de 2017, ora transcrita:

> *O PRESIDENTE DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, no uso das atribuições que lhe conferem os incisos IV, XI e § 2º do art. 3º do Anexo I, bem como os incisos IV e XIII do art. 20 do Anexo II, todos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos*

Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, em face de questionamentos suscitados por Conselheiros representantes da Fazenda Nacional diante do disposto no art. 5º da Medida Provisória nº 765, de 29 de dezembro de 2016,

DECLARA:

Art. 1º A hipótese de impedimento prevista no inciso II do art. 42 do Anexo II do RICARF aplica-se exclusivamente aos conselheiros da representação dos contribuintes dada a especificidade de que trata o § 1º do mesmo dispositivo.

§ 1º O interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, ocorre nos casos em que o conselheiro da representação dos contribuintes, em relação ao interessado ou empresa do mesmo grupo econômico:

I - preste ou tenha prestado consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil; ou

II - perceba remuneração, sob qualquer título, no período compreendido entre o primeiro dia do fato gerador objeto do processo administrativo fiscal até a data da sessão em que for concluído o julgamento do recurso.

§ 2º Eventual enquadramento de conselheiro da representação da Fazenda Nacional nos casos de que trata este artigo tipificaria improbidade administrativa nos termos dos incisos I e VIII do art. 9º da Lei nº 8.429, de 02 de junho de 1992.

Art. 2º Há impedimento do conselheiro da representação da Fazenda Nacional:

I - na hipótese em que tenha atuado como autoridade lançadora, ou praticado ato decisório monocrático, nos termos do inciso I do art. 42 do Anexo II do RICARF;

II - quando o interesse for presumido pelo vínculo de parentesco ou de afinidade, nos termos do inciso III do mesmo artigo; e

III - na qualidade de relator, quando tiver atuado na condição de relator ou redator em decisão anterior.

Art. 3º Esta Portaria será publicada no Boletim de Serviço do CARF.

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Com efeito, o Regimento anterior ao atual, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, vigente ao tempo em que advogados podiam atuar como Conselheiros representantes dos Contribuintes, concomitantemente com a prática da advocacia, já dispunha:

Art. 42. O conselheiro estará impedido de atuar no julgamento de recurso, em cujo processo tenha:

I - atuado como autoridade lançadora ou praticado ato decisório monocrático;

II - interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto;

III - como parte, cônjuge, companheiro, parentes consanguíneos ou afins até o terceiro grau;

IV - participado do julgamento em primeira instância.

Parágrafo único. Para os efeitos do inciso II, considera-se existir interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, nos casos em que o conselheiro representante dos contribuintes:

> *I - preste consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil ao interessado, ou dele perceba remuneração sob qualquer título, no período da instauração do processo administrativo fiscal e até a data da sessão em que for concluído o julgamento do recurso; e*
>
> *II - atue como advogado, firmando petições, em ação judicial cujo objeto, matéria, ou pedido seja idêntico ao do recurso em julgamento*

Ou seja, mesmo quando o Regimento não obrigava os representantes dos Contribuintes a se licenciar da Ordem dos Advogados do Brasil, o dispositivo já era direcionado aos Conselheiros representantes dos Contribuintes.

Situação diferente ocorria em Regimentos anteriores, em que a redação do dispositivo que tratava do impedimento trazia em seu bojo, a título de parágrafo, uma complementação ao caput, usando a expressão "considera-se também". A título exemplificativo, transcreve-se o que constava da Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007:

> *Art. 15. O conselheiro estará impedido de participar do julgamento de recurso, em cujo processo tenha:*
>
> *I - atuado como autoridade lançadora ou praticado ato decisório*
>
> *monocrático;*
>
> *II - interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto; e*
>
> *III - cônjuge, companheiro ou parentes, consangüíneos ou afins, até o terceiro grau, como parte, , ou como advogado da parte.*
>
> *§ 1º Para os efeitos deste artigo, **considera-se também existir** interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, nos casos em que o conselheiro:*
>
> *I - percebe ou percebeu remuneração do recorrente, de advogado, de sociedade de advogados, de consultoria ou assessoria que lhe preste assistência jurídica e/ou contábil, em caráter eventual ou permanente, qualquer que seja a razão ou o título da percepção, no período que medeia o início da ação fiscal e a data da sessão em que for concluído o julgamento do recurso;*
>
> *II - figure como representante ou mandatário, legal ou convencional, em ação judicial que tenha por fundamento ou pedido, no todo ou em parte, a mesma matéria que seja objeto do recurso em julgamento.*
>
> *§ 2º O conselheiro representante da Fazenda Nacional estará impedido de atuar como relator em recurso no Conselho de Contribuintes quando tiver atuado como relator em instância inferior*.(Negritamos)

É importante destacar, ainda, que ao Processo Administrativo Fiscal aplica-se o Decreto nº 70.235, de 1972 e, somente em caráter subsidiário, a Lei nº 9.784, de 1999, cujo art. 69 traz disposição expressa nesse sentido: "*Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei*." E o Decreto nº 70.235, de 1972, remete ao Regimento Interno do CARF, a disciplina do seu julgamento, nos termos do art. 37, *verbis*:

> Art. 37. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno.

Todavia, ainda que se entenda ser possível interpretação diversa aquela conferida por meio da

Portaria CARF nº1, de 2017, é oportuno esclarecer que o bônus de eficiência, tal como regulamentado por meio da Portaria RFB nº 31, de 18 de janeiro de 2017, ainda que precariamente, posto que será submetido ao Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil, composto por representantes do Ministério da Fazenda, do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e da Casa Civil da Presidência da República, somente será devido se a Secretaria da Receita Federal do Brasil atingir as metas constantes do Anexo II.

Para tanto, será necessário que os indicadores de 1 a 8, que não são atrelados à arrecadação, sejam positivos. Consoante a fórmula trazida no §2º do art. 2º, a arrecadação somente influenciará o fator de multiplicação F (Indicador 9), o qual, por sua vez, será multiplicado pela somatório de todos os demais indicadores, de onde se conclui que, se a soma não for positiva, ou, em outras palavras, se os demais indicadores de eficiência e produtividade não foram atingidos, o indicador representativo da arrecadação será multiplicado por "zero", resultando, por conseguinte, em um bônus igual a zero.

Entretanto, ainda que todos esses argumentos até então aduzidos estivessem superados, considera-se oportuno registrar que nós, na condição de julgadores representantes da Fazenda Nacional, ora signatários da presente manifestação, entendemos não estar impedidos porque sempre nos vimos julgando de acordo com o melhor direito, pautado na imparcialidade que a própria condição de julgador nos impõe.

Nesse sentido, e com a devida vênia aos que aduziram o nosso impedimento, entendemos ser necessário colocar e analisar os cenários possíveis decorrentes da presente problemática:

Pois bem, para levantamento desses cenários possíveis, devemos considerar que:

(a) a multa lançada pode ser (*i*) indevida ou (*ii*) devida e

(b) no julgamento, essa multa pode ser (*i*) mantida ou (*ii*) cancelada.

Dessa forma, por análise combinatória, concluímos que os cenários possíveis são:

I. multa indevida mantida;

II. multa indevida cancelada;

III. multa devida mantida; e

IV. multa devida cancelada.

A seguir, analisaremos em separado cada um desses quatro possíveis cenários.

O **primeiro cenário, de multa indevida mantida**, é justamente aquele que aparentemente tem apelo. Poder-se-ia pensar que o conselheiro julgaria como devida uma multa indevida para aumentar a base de cálculo do bônus e, assim, aumentar sua parcela no bônus futuramente devido.

Entretanto, esse pensamento é equivocado porque não considera dois pontos essenciais:

- a verdadeira natureza do julgamento administrativo, uma revisão de legalidade do lançamento, que é facultativa e sujeita à palavra final do Poder Judiciário; e

- que a base de cálculo do bônus de eficiência não é a multa mantida administrativamente, mas sim a multa efetivamente devida, aceita, conformada e recolhida.

Na verdade, todo crédito tributário mantido no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, antes de ser recolhido, pode ser questionado no Poder Judiciário, em

ação própria ou em sede de embargos à execução. E o Poder Judiciário é que tem a palavra final, é ele quem diz se a multa era efetivamente devida ou indevida. A palavra do Poder Judiciário é superior ao julgamento administrativo, podendo reformá-lo e, inclusive, dentro das regras legais e regimentais, vincular todos os julgamentos administrativos futuros.

Nesse caso, se o Poder Judiciário efetivamente decidir que uma multa mantida no âmbito do Processo Administrativo Fiscal era indevida, não haverá qualquer possibilidade de seu valor influenciar a base de cálculo do bônus de eficiência. Ao contrário, essa situação ensejaria ônus da sucumbência. E o mais importante, esse diálogo com o Poder Judiciário sinaliza o critério a ser utilizado administrativamente em situações equivalentes.

Portanto, como a multa administrativamente mantida e considerada indevida pelo Poder Judiciário não é a multa efetivamente recolhida, fica aqui afastada para esse primeiro cenário, a alegação de interesse indireto e, consequentemente, de impedimento do conselheiro fazendário.

Passamos agora à análise do **segundo cenário, de multa indevida cancelada**. Ora, uma multa indevida e cancelada no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, por óbvio não aumentaria a base de cálculo do Bônus de Produtividade, o que afasta também nesse cenário qualquer possibilidade de impedimento.

O **terceiro cenário, de multa devida mantida**, é o que a sociedade espera da atuação do Estado, das autoridades tributárias e de todos os julgadores administrativos, sejam eles representantes da Fazenda Nacional, sejam eles representantes dos contribuintes: a aplicação correta da legislação.

Todavia, nessa situação, para o caso de o sujeito passivo entender que a multa seria por acaso indevida, caberia a discussão junto ao Poder Judiciário, o que torna aqui aplicáveis todas as explicações já apresentadas para o primeiro cenário. Portanto, também não se pode alegar que, nesse cenário, falar-se-ia de parcialidade e consequentemente de impedimento.

Por fim, **o quarto cenário, de multa devida cancelada**, é o cenário que toda a sociedade quer evitar. Uma multa que pudesse ser considerada devida pelo Poder Judiciário, em face da legislação, e que fosse, entretanto, cancelada no âmbito administrativo caracteriza crédito tributário teoricamente devido, porém definitivamente perdido, porque, nesse caso, a decisão administrativa (ainda que equivocada) é definitiva, por não ter a União legitimidade para recorrer ao Poder Judiciário contra decisão administrativa, salvo que seja provada má-fé, por corrupção.

Esse cenário, sim, é desencorajado pelo bônus de eficiência.

Mas esse cenário é ilegal, além de não interessar à sociedade e, conseqüentemente, ao Estado, aos bons contribuintes ou até mesmo aos conselheiros. Na verdade, esse cenário somente interessaria ao sonegador e àqueles que viessem a lucrar com a sonegação perpetrada. Aliás, situações relacionadas a esse cenário foram apontadas - pelo que se depreende do que foi publicado na imprensa ao longo dos anos de 2015 e 2016 - na chamada operação "Zelotes".

Ora, não se pode dizer que um mecanismo que inibe o erro e a corrupção venha a ser motivo de impedimento de atuação do conselheiro.

Portanto, afasta-se aqui, para esse cenário, também, a possibilidade de impedimento.

Enfim, para todos os cenários possíveis:

- a multa é devida ou indevida em face da legislação e não da vontade do conselheiro; e

- independentemente de sua vontade, nenhuma multa que o interessado considere indevida será recolhida sem que a ele seja assegurada a possibilidade de discussão junto ao Poder Judiciário.

Pelo que se encontra exposto acima, resta claro que não há interesse do conselheiro, seja direto ou indireto, na multa por ele julgada.

Confirmando a conclusão acima, cabe olhar mais uma vez para o passado e perquirir como aqueles que nos antecederam analisaram a situação sobre a qual agora nos debruçamos. Isso porque a presente situação é ontologicamente idêntica àquela que vigiu por mais de uma década nos Conselhos de Contribuintes, entre o início de 1989 e meados de 1999, quando a remuneração dos então Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional era composta pela RAV - Remuneração Adicional Variável.

A RAV, instituída pela Lei n° 7.711, de 1988, era calculada sobre o produto da arrecadação de multas em função da eficiência individual e plural da atividade fiscal. O valor dessa RAV foi limitado, inicialmente, ao valor do soldo do Almirante de Esquadra e, posteriormente, a 8 (oito) vezes o valor máximo do vencimento do Auditor-Fiscal e o valor da RAV devida aos conselheiros era o valor médio devido aos demais Auditores-Fiscais.

Ora, em tudo a RAV se assemelhava ao atual Bônus de Eficiência:

- a base era a mesma (produto de multas arrecadadas);

- o critério era o mesmo (eficiência da atividade fiscal);

- os limites eram equivalentes, valores máximos de soldos ou vencimentos (atualmente o limite é o vencimento de Ministro do Supremo Tribunal Federal); e

- o Regimento Interno vigente à época tinha dispositivo de impedimento equivalente.

Entretanto, durante todo o período da RAV, nunca foi sequer apontado um caso concreto de parcialidade por interesse direto ou indireto, nem discutido o impedimento dos conselheiros representantes da Fazenda Nacional, em função dessa remuneração. No entendimento deste conselheiro, a inexistência desse questionamento se deve ao fato de os que nos antecederam terem feito a análise de cenários aqui apresentados e visualizado a inocorrência de interesse direto ou indireto dos conselheiros na multa em julgamento.

Mais do que isso, não há registro, durante esse período, de aumento de multas indevidas mantidas administrativamente.

Portanto, a história confirma a análise aqui realizada e corrobora a inexistência de qualquer interesse direto ou indireto do conselheiro fazendário na multa em julgamento.

Aliás, se fosse possível inferir tal interesse, caberia arguir impedimento em qualquer julgamento acerca de exigências de crédito tributário promovido por funcionários públicos, quer em sede de processo administrativo ou judicial, vez que os tributos arrecadados são a principal fonte de recursos a assegurar a remuneração dos servidores públicos.

Ainda, a título de reforço, cumpre fazer referência a outros tribunais administrativos que, em 22 Estados Membros da Federação, também remuneram seus agentes com base na eficiência da fiscalização e arrecadação tributárias, sem que isso implique impedimento para o julgamento administrativo dos lançamentos de ofício.

Nesse sentido, convém trazer à tona o modelo do Estado de Pernambuco, onde se tem um Tribunal Administrativo autônomo, composto por julgadores concursados especificamente para tal fim, ou seja, sequer há paridade nos termos do CARF e, a despeito disso, não há diferença entre Auditor-Fiscal e Julgador, pois ambos os cargos recebem, entre outros valores, um bônus de 30% da arrecadação de multas (dividido por todos os auditores e julgadores, incluindo aposentadorias e pensões).

Por esses motivos não me declaro impedido.

Superada estas preliminares passo à análise do recurso em si.

O recurso é tempestivo, entendo que a divergência restou comprovada e, por isso, conheço do especial.

De início, com relação à preliminar arguida pela recorrida — "*o recurso especial não merece sequer ser conhecido, por conta da falta de um dos pressupostos regimentais (ausência de um paradigma válido) e da própria ausência de interesse e/ou utilidade recursal, a saber, a aplicação obrigatória do julgamento proferido pelo STJ no Resp nº 1.118.893/MG (art. 62, § 2º, do RICARF)*" —, **não a acolho**.

É que o objeto do recurso especial é justamente a 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, como consta, aliás, da ementa que encima o acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1402-000.920, de 16 de março de 2012) e do respectivo voto vencedor:

> *ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*
>
> *Ano-calendário: 2005, 2006*
>
> *LIMITES DA COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/1988. APTIDÃO DAS LEIS Nº 8.981/1995, 9.430/1996 E ALTERAÇÕES POSTERIORES, PARA A EXIGÊNCIA DA CSLL.*
>
> *O trânsito em julgado da decisão que tiver desobrigado o contribuinte do pagamento da CSLL, por considerar inconstitucional a Lei nº 7.689, de 1988, não impede que a exação seja de novo exigível com base em normas legais supervenientes. As Leis nº 8.981/1995 e 9430/1996, além das alterações posteriores, constituem fundamento legal apto para exigir a CSLL de todos os contribuintes.*
>
> *[...].*
>
> *Nos debates para julgamento dos recursos voluntários interpostos neste processo, divergi do ilustre relator, conselheiro Moises Giacomelli, quanto à matéria em litígio.*
>
> *Isso porque, as leis 8.981/1995 e 9.430/1996, bem como as leis subsequentes, alteraram profundamente as hipóteses de incidência e a apuração da base de cálculo da CSLL, algumas delas questionadas até judicialmente pelos contribuintes, a exemplo do art. 28 da Lei 9.430/1996 que determina que se aplicam à CSLL as mesmas exclusões do IRPJ.*
>
> *Por seu turno, a decisão do egrégio STJ no REsp 1.118.893/MG, trazido pela recorrente, tratou apenas dos efeitos das alterações da CSLL até a edição da Lei 8.541/1992.*

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

A matéria posta à apreciação desta Câmara Superior, pois, refere-se à adequada aplicação a ser dada ao decidido no Resp do 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 18 de dezembro de 1991, sendo que os anos-calendário em que se questiona a cobrança da CSLL são os de 1999 a 2003.

O teor da ementa da decisão do TRF da 3ª Região, no que aqui interessa, é o seguinte – Apelação em Mandado de Segurança nº 91.03.11426-0:

> *EMENTA*
>
> *TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. LEI 7.689/88. INCONSTITUCIONALIDADE. APELAÇÃO. EFEITO DEVOLUTIVO.*
>
> *I – O Tribunal Pleno, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade suscitada na MAS nº 90.03.17294-3, declarou a inconstitucionalidade dos arts. 1º, 2º, 3º e 8º da Lei 8.689/88 relativa à exigência da contribuição social.*
>
> *[...].*
>
> *ACÓRDÃO*
>
> *Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas. Decide a 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento á remessa oficial e dar parcial provimento à apelação, na forma do relatório e fato do Sr. Juiz Relator, que ficam fazendo parte integrante deste julgado.*
>
> *São Paulo, 18 de dezembro de 1991*
>
> *(data do julgamento)*

De seu teor, destaco o seguinte trecho:

> *Na espécie, cabe ressaltar que o reconhecimento da inconstitucionalidade dos arts. da citada lei pelo E. Plenário fundou-se não somente a inobservância da* vacatio legis*, mas também em virtude da ofensa aos princípios constitucionais da reserva da lei complementar, da legalidade e da irretroatividade da lei.*

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 lançamento 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 dois aspectos, analisados a seguir.

1) A decisão em favor do contribuinte, exarada em 18 de dezembro de 1991, inquinou de inconstitucionalidade a Lei nº 7.689/1988 e teve como fundamento básico (ver julgado acima transcrito) 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, publicada cerca de doze dias depois da decisão, em 30 de dezembro de 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"*).

Veja-se que a coisa julgada só alberga as normas que foram afastadas, e não projeta para o futuro seus efeitos, de maneira genérica, mormente quando a superveniência legislativa atingiu o âmago do argumento, no caso, a ausência da lei complementar a tratar da exação – o que teria sido superado pela edição da LC nº 70/1991 (ainda que controverso).

Assim, por este fundamento, a coisa julgada alegada pelo contribuinte não mais subsistiria, ainda que o REsp. 1.118.893/MG tenha considerado a LC nº 70/1991. Isto porque, como já foi dito, o que se aplica são os efeitos da decisão, e a decisão contida no REsp não considerou este aspecto específico – a inconstitucionalidade formal da Lei nº 7.689/1988 e sua posterior reafirmação pela LC nº 70/1991, no que diz respeito à decisão prolatada no caso proposto pelo contribuinte. É que não se pode utilizar uma decisão, ainda que em sede de recurso repetitivo, para integrar a interpretação de uma decisão anterior, pois há que existir coincidência normativa no embasamento das decisões – o que não há.

Nessa esteira, há ainda, um argumento incontornável pela não aplicação do REsp. 1.118.893/MG ao presente caso. Veja-se que o próprio REsp. 1.118.893/MG restringe seus efeitos àqueles casos em que a coisa julgada favorável ao contribuinte decorreu de afastamento por inconstitucionalidade material da Lei nº 7.689/1988. Porém, no caso, a coisa

julgada que pretensamente poderia socorrer o contribuinte afastou a referida Lei por inconstitucionalidade formal (não é lei complementar, conforme transcrição acima do decisão do TRF da 3ª Região), assim, confira-se o item 5 da Ementa do REsp. 1.118.893/MG:

> *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). (negritou-se e sublinhou-se).*

Há que se ressaltar, ainda, que foi essa Lei nº 7.689/1988, tanto em 1994, quanto também em 1996 - anos anteriores aos anos-calendário em referência (1999 a 2003) - 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 se estriba o contribuinte, diversas normas que vieram tratar da CSLL foram editadas antes de 1999 (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) e 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).

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 9.249/1995 (art. 19), à Lei nº 9.316/1996 (art. 1º) e à Lei nº 9.430/1996 (art. 28) – 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, fundamento básico 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.

Destaco, por fim, que o presente entendimento vem sendo reiteradamente sufragado por esta Câmara Superior, por meio dos Acórdãos nºs 9101-002.013, de 7 de outubro de 2014, 9101-002.044, de 11 de novembro de 2014, 9101-002.287, 9101-002.288, 9101-002.289 e 9101-002.291, de 5 de abril de 2016, e 9101-002.353, de 14 de junho de 2016, entre outros.

Do exposto, voto por **dar provimento** ao recurso especial da Fazenda Nacional, para que, superada a questão da coisa julgada, a instância *a quo* examine os demais argumentos do recurso voluntário, não apreciados anteriormente.

(assinado digitalmente)
Marcos Aurélio Pereira Valadão

Segue abaixo Declaração de Voto apresentada no prazo Regimental.

Declaração de Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto

Na reunião de janeiro de 2017, a e. **Câmara Superior de Recursos Fiscais** (doravante "**CSRF**") analisou o recurso especial interposto pela **PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL** (doravante "**PFN**" ou "**recorrente**"), no processo n. 19515.000797/2004-13, em que é interessada CONSÓRCIO NACIONAL VOLKSWAGEN - ADMINISTRADORA DE CONSÓRCIO LTDA. (doravante "**VOLKSWAGEN**", "**recorrida**" ou "**contribuinte**"). Em tal recurso, a recorrente requer a reforma do acórdão n. 1302-00.658 (doravante "**acórdão *a quo*"** ou "***acórdão recorrido*"**), proferido pela r. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 1ª Seção (doravante "**Turma *a quo*"**).

O cerne do recurso especial em análise consiste em saber se o contribuinte possui em seu favor decisão judicial com trânsito em julgado que afaste de si a incidência da CSL nos períodos de **1999 a 2003**. Em sua essência, o tema em análise traz consigo o embate de princípios constitucionais, sopesados por meio de regras objetivamente estabelecidas pelo legislador ordinário.

De um lado, o contribuinte tem a seu favor o fundamento notório e comezinho de que o princípio da segurança jurídica tem na coisa julgada um de seus mais consagrados estandartes, de forma que a obediência a uma decisão transitada em julgada, na ausência de ação rescisória competente para a sua desconstituição, deve ser reconhecida como prioridade absoluta. Por sua vez, o julgamento da ADIn 15, no qual foi declarada a constitucionalidade da CSL com efeitos *erga omnes* pelo e. Supremo Tribunal Federal (doravante "**STF**"), fez surgir um contra-argumento, embasado no suposto ferimento do princípio da igualdade: não seria isonômico e conforme o princípio da livre concorrência se apenas algumas empresas, detentoras de decisões com trânsito em julgado, permanecessem desobrigadas do recolhimento de CSL.

No embate desses princípios, há regras objetivamente estabelecidas pelo legislador ordinário que, com fundamento no Constituição Federal, tutelam os instrumentos processuais competentes para a desconstituição da coisa julgada (notadamente a ação rescisória), bem como prescrevem as condições para que da norma emanada da decisão transitada em julgado deixe de surtir efeitos (notadamente a modificação do estado de fato ou

de direito). **No âmbito do CARF, a decisão do legislador competente no sopesamento dos princípios em questão vincula o julgador administrativo (RICARF, art. 62)**

Ao julgar o caso, a Turma *a quo* prolatou acórdão que restou assim ementado:

> Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL
>
> Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003
>
> CSLL. ALEGAÇÃO DE OFENSA A COISA JULGADA. APLICAÇÃO DO ART. 62-A DO RICARF. É de observância obrigatória pelo CARF as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STJ, de matéria infracostitucional, na sistemática prevista pelo art. 543C do C.P.C. (RICARF, art. 62-A)
>
> 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. (STJ, REsp. nº 1.118.893-MG)

No julgamento do recurso especial interposto, a CSRF decidiu dar provimento ao recurso especial da PFN e lhe dar provimento. Nesta declaração de voto, *permissa venia*, apresento os fundamentos que me fizeram votar no sentido de NÃO CONHECER o recurso especial interposto pela PFN e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, de forma a manter o acórdão recorrido.

Para a adequada fundamentação deste julgamento, parece necessário enfrentar três pontos básicos, que correspondem aos três tópicos que se seguem: **(1)** O instituto da coisa julgada e o caso dos autos; **(2)** Alterações na legislação enfrentada na ação judicial com trânsito em julgado. O rito dos recursos repetitivos e o REsp 1.118.893-MG; **(3)** Os efeitos da ADIn. 15 sobre a coisa julgada detida pelo contribuinte; **(4)** síntese conclusiva e a parte dispositiva do voto.

1. O instituto da coisa julgada e o caso dos presentes autos.

"O significado do instituto da coisa julgada material
como expressão da própria supremacia do ordenamento constitucional
e como elemento inerente à existência do Estado Democrático de Direito."
Ministro Celso de Mello, STF[1]

O caso em análise merece que se repise o que é a coisa julgada, qual a sua importância e justificativa no sistema jurídico, bem como qual a sua tutela no Direito positivo brasileiro.

Quanto à **definição da coisa julgada**, nada mais adequado do que o recurso à doutrina processualista. Encontra-se nos ensinamentos de FRANCESCO CARNELUTTI[2] que a coisa julgada consiste numa declaração de certeza, na imperatividade e na inalterabilidade – pela preclusão de recursos –, que possui o comando da sentença, comando este *suplementar* ao

[1] STF. RE 592912 AgR, Relator Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 03.04.2012, publicado em 22.11.2012.

[2] CARNELUTTI, Francesco, Instituições do processo Civil. *Apud:* SANTOS, Moacyr Amaral. Comentário ao Código de Processo Civil, Vol. IV, Coleção Forense. São Paulo: Forense, 1998, p. 431-432. Às pgs. 184-185, conclui o autor, ainda, que: "Coisa julgada, então, significa a decisão de mérito que se obtém por meio do processo de cognição ou, em outros termos, a decisão sobre questões de fundo; as questões de fundo julgadas não são apenas as expressamente resolvidas, como também aquelas cuja solução seja uma premissa necessária para a solução das primeiras e que, portanto, resolvem-se implicitamente (a chamada decisão implícita). Já que as questões de ordem não concernem à lide, sua solução não constitui nunca coisa julgada."

da lei. Na clássica doutrina nacional, CÂNDIDO RANGEL DINAMARCO[3] também fornece a seguinte lição:

> "A coisa julgada é a situação de segurança quanto à existência ou inexistência de um direito, assegurada pela imutabilidade dos efeitos da sentença de mérito. Quer se trate de sentença meramente declaratória, constitutiva ou condenatória, ou mesmo quando a demanda é julgada improcedente, no momento em que já não couber recurso algum institui-se entre as partes, e em relação ao litígio que foi julgado, uma situação, ou estado, de grande firmeza quanto aos direitos e obrigações que os envolvem, ou que não os envolvem."

Em comum na doutrina desses processualistas, é possível observar que a ***imutabilidade da norma*** é essencial para a definição do instituto da *coisa julgada*. Corroborando com esse entendimento GIUSEPPE CHIOVENDA observou que aludida imutabilidade das decisões já era prestigiada no Digesto romano, de forma que a *res judicata* imprimiria a um bem ou direito a certeza de sua fruição necessária para que a vida social se desenvolvesse da forma mais segura e pacífica.

De longa data, o processualista OVÍDIO BATISTA DA SILVA[4] igualmente aponta para a "imutabilidade do que foi declarado pelo juiz, no sentido de que nem as partes podem, validamente, dispor de modo diverso, transacionando sobre o sentido da declaração contida na sentença nem os juízes, em futuros processos, poderão modificar, ou sequer reapreciar, essa declaração".

A *imutabilidade* em questão pode alcançar apenas o processo em que foi proferida a decisão ou, ainda, estender-se em relação a outros processos, que envolvam as mesmas partes, as mesmas pretensões e o mesmo objeto. Trata-se da distinção entre coisa julgada *formal* e *material.* Nas lições de PONTES DE MIRANDA[5], a coisa julgada formal se dá "quando não mais se pode discutir no processo o que se decidiu", de outra ponta, a coisa julgada material "é a que impede discutir-se, noutro processo, o que se decidiu.". Concluiu o jurisconsulto, então, que é "o direito material que determina a qualidade das suas regras, de modo que a coisa julgada formal ou material não é ofendida por essa mutabilidade, nem pela conseqüente alterabilidade dos termos da interpretação ou versão executiva inicial da sentença".

Também se colhe da obra da doutrina processualista ao menos duas perspectivas para justificar a autoridade da coisa julgada: a primeira de ordem *política* e a outra de ordem *jurídica*.

O *fundamento político* consiste na necessidade de que a estabilização das relações sociais se opere de modo definitivo, isto porque a procura pela justiça não pode ser indefinida, à custa da instabilidade da vida em sociedade. Desse modo, MOACYR AMARAL SANTOS[6], ao observar que a "verdadeira finalidade do processo, como instrumento destinado à composição da lide, é fazer justiça pela atuação da vontade da lei ao caso concreto", destaca que a "procura da justiça, entretanto, não pode ser indefinida, mas deve ter um limite, por exigência de ordem pública, qual seja a estabilidade dos direitos que inexistiria se não houvesse um termo além daquela sentença que se tornou imutável".

No que tange a explicitação da perspectiva *jurídica*, ao menos duas teorias se polarizam, notadamente a sustentada por GIUSEPPE CHIOVENDA e a mantida por ENRICO TÚLIO

[3] DINAMARCO, Cândido Rangel. Nova era do processo civil. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 200.
[4] SILVA, Ovídio Batista da. Sentença e coisa julgada. Porto Alegre: Ed. Sergio Antonio Fabris, 1988, p. 114.
[5] MIRANDA, Pontes. Comentários ao Código de Processo Civil, Tomo V, Forense, 1974, p. 144; 190.
[6] SANTOS, Moacyr Amaral. Comentário ao Código de Processo Civil, Vol. IV, Coleção Forense. São Paulo: Forense, 1998, p. 461-462.

LIEBMAN. Em CHIOVENDA[7], encontra-se a assim denominada "teoria da vontade do Estado", segundo a qual a coisa julgada não consubstancia necessariamente a expressão da verdade dos fatos, mas a própria vontade do Estado aplicada ao caso concreto, de forma que "com a sentença só se consegue a certeza da existência de tal vontade e, pois, a incontestabilidade do bem reconhecido ou negado". E em LIEBMAN[8], por sua vez, identifica-se a concepção de coisa julgada não como necessariamente um efeito da sentença, mas sim um adjetivo, uma qualidade relacionada à definitividade e incontestabilidade desta.

Essa segunda teoria parece encontrar maior acolhida na doutrina nacional. Assim, HUMBERTO THEODORO JÚNIOR[9] suscita que o legislador, ao tutelar a coisa julgada, "não tem nenhuma pretensão de valorar a sentença diante dos fatos (verdade) ou dos direitos (justiça). Impele-o tão somente uma exigência de ordem prática, quase banal, mas imperiosa de não mais permitir que se volte a discutir acerca das questões já soberanamente pelo Poder Judiciário. Apenas a preocupação de segurança nas relações jurídicas e de paz na convivência social é que explicam a *res judicata*."

A proteção à coisa julgada encontra fundamento na Constituição Federal, na qual foi expressamente consagrada entre os direitos fundamentais garantidos por seu art. 5º:

> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
> (…)
> XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (doravante "LINDB") delimita o conceito de coisa julgada em seu art. 6º, conforme a redação que lhe foi dada pela Lei nº 12.376/2010:

> Art. 6º A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.
> (...)
> § 3º Chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não caiba recurso."

O antigo Código de Processo Civil, de 1973 (doravante "**CPC/73**"), assim dispunha sobre o instituto da coisa julgada:

> **Art. 467. Denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário.**
>
> Art. 468. A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas.
>
> Art. 469. Não fazem coisa julgada:

[7] CHIOVENDA, Giuseppe. Instituições de direito processual civil. Vol. I. Saraiva: São Paulo, 1965, p. 371-372.

[8] LIEBMAN, Enrico Túlio. Eficácia e autoridade da sentença e outros escritos sobre a coisa julgada. Tradução de Alfredo Buzaid e Benvindo Aires, tradução dos textos posteriores à edição de 1945 e notas relativas ao direito brasileiro vigente de Ada Pellegrini Grinover. 4ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 5. "A autoridade da coisa julgada não é um efeito da sentença, como postula a doutrina unânime, mas, sim, modo de manifestar-se e produzir-se dos efeitos da própria sentença, algo que a esses efeitos se ajunta para qualifica-los e reforça-los em sentido bem determinado. Caem todas as definições correntes no erro de substituir uma qualidade dos efeitos da sentença por um efeito seu autônomo. Assim, quando HELLWIG – como já se viu – define a coisa julgada como o efeito específico da sentença, confunde justamente o efeito normal da sentença com a definitividade e incontestabilidade deste efeito."

[9] THEODORO JÚNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil. Vol. I, 34ª ed. Rio de Janeiro : Forense, p. 466.

> I - os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;
>
> II - a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença;
>
> III - a apreciação da questão prejudicial, decidida incidentemente no processo.
>
> Art. 470. Faz, todavia, coisa julgada a resolução da questão prejudicial, se a parte o requerer (arts. 5o e 325), o juiz for competente em razão da matéria e constituir pressuposto necessário para o julgamento da lide.
>
> **Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo:**
>
> **I - se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito; caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;**
>
> **II - nos demais casos prescritos em lei.**
>
> Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.
>
> Art. 473. É defeso à parte discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito se operou a preclusão.
>
> **Art. 474. Passada em julgado a sentença de mérito, reputar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e defesas, que a parte poderia opor assim ao acolhimento como à rejeição do pedido.**
>
> Art. 475. Está sujeita ao duplo grau de jurisdição, não produzindo efeito senão depois de confirmada pelo tribunal, a sentença:
>
> I - proferida contra a União, o Estado, o Distrito Federal, o Município, e as respectivas autarquias e fundações de direito público;
>
> II - que julgar procedentes, no todo ou em parte, os embargos à execução de dívida ativa da Fazenda Pública (art. 585, VI).
>
> § 1º Nos casos previstos neste artigo, o juiz ordenará a remessa dos autos ao tribunal, haja ou não apelação; não o fazendo, deverá o presidente do tribunal avocá-los.
>
> § 2º Não se aplica o disposto neste artigo sempre que a condenação, ou o direito controvertido, for de valor certo não excedente a 60 (sessenta) salários mínimos, bem como no caso de procedência dos embargos do devedor na execução de dívida ativa do mesmo valor.
>
> § 3º Também não se aplica o disposto neste artigo quando a sentença estiver fundada em jurisprudência do plenário do Supremo Tribunal Federal ou em súmula deste Tribunal ou do tribunal superior competente.

O Novo Código de Processo Civil, publicado em 2015 (doravante "**CPC/2015**"), embora trate do instituto do trânsito em julgado em outros dispositivos esparsos, tutelou a matéria especialmente em seus arts. 502 a 508:

> Art. 502. Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso.
> Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida.
> § 1. O disposto no caput aplica-se à resolução de questão prejudicial, decidida expressa e incidentemente no processo, se:

> I - dessa resolução depender o julgamento do mérito;
> II - a seu respeito tiver havido contraditório prévio e efetivo, não se aplicando no caso de revelia;
> III - o juízo tiver competência em razão da matéria e da pessoa para resolvê-la como questão principal.
> § 2. A hipótese do § 1o não se aplica se no processo houver restrições probatórias ou limitações à cognição que impeçam o aprofundamento da análise da questão prejudicial.
> Art. 504. Não fazem coisa julgada:
> I - os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;
> II - a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença.
> Art. 505. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide, salvo:
> I - se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;
> II - nos demais casos prescritos em lei.
> Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.
> Art. 507. É vedado à parte discutir no curso do processo as questões já decididas a cujo respeito se operou a preclusão.
>
> Art. 508. Transitada em julgado a decisão de mérito, considerar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e as defesas que a parte poderia opor tanto ao acolhimento quanto à rejeição do pedido.

No caso dos autos, em 1989, o contribuinte impetrou perante a Justiça Federal o Mandado de Segurança n. 89.0011206-6 (**fls. 78 e seg. do e-processo)**. A *causa de pedir* da ação pode ser aferida às **fls. 86 e 87 do e-processo**, *in verbis*:

> 15 – Pelo exposto nos tópicos precedentes, sobressai, por evidente, que a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas não se adequa aos princípios insertos na Constituição Federal, apresentando vícios de origem, pois vinculada através de medida provisória e não por lei complementar, conforme exigido pela combinação dos Artigos 195, § 4º, e 154, item 1, da Constituição Federal, e de conteúdo, pois, sua incidência recai sobre contribuição social já existente, com o que não reúne condições jurídicas para ser exigida.
>
> 16 – No entanto, mesmo que pudesse passar ao largo dessas inconstitucionalidades, ainda assim, referida contribuição social seria inconstitucional. E, basicamente, por ofender ao primado da estabilidade e segurança jurídica, expressos no princípio constitucional da irretroatividade das leis tributárias que visem criar ou aumentar tributos.

A aludida ação tenha sido julgada parcialmente procedente em primeira instância e, interposto o recurso de apelação em Mandado de Segurança n. 91.03.11426-0, lhe foi dado parcial provimento pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região (doravante "**TRF3**"), para reconhecer a **inconstitucionalidade formal** da CSLL **(fl. 130 do e-processo).**

Destacam-se os seguintes trechos do r. acórdão, *in verbis* (**fls. 129 e 130 e seg. do e-processo**)*:*

> - "A questão relativa à constitucionalidade da contribuição social, instituída pela Lei nº 7.689, de 15.12.88, encontrou solução no âmbito deste Tribunal que, por maioria do seu E. Plenário, decidiu pela inconstitucionalidade dos arts. 1º, 2º, 3º e 8º da mencionada lei (Argüição de Inconstitucionalidade na Apelação em Mandado de Segurança nº 90.03.17294-3, DOE de 01.07.91, pág. 68, Rel. Juíza Lúcia Figueiredo, prolatora do voto condutor e ementa que seguem em anexo)";
>
> - "Na espécie, cabe ressaltar que o reconhecimento da inconstitucionalidade dos arts. da citada lei pelo E. Plenário fundou-se não somente na inobservância da vacatio legis, mas também em virtude de ofensa aos princípios constitucionais da reserva da lei complementar, da legalidade e da irretroatividade da lei".

O referido acórdão restou assim ementado (**fls. 127 e seg. do e-processo**):

> TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. LEI 7.689/88. INCONSTITUCIONALIDADE. APELAÇÃO. EFEITO DEVOLUTIVO.
>
> I – O Tribunal Pleno, no julgamento da Argüição de Inconstitucionalidade suscitada na AMS nº 90.03.17294-3, declarou a inconstitucionalidade dos arts. 1º, 2º, 3º e 8º da Lei 7.689/88 relativa à exigência da contribuição social.
>
> II – Matéria suscitada somente em grau de apelação, não merece ser conhecida por esta E. Corte, (art. 515, § 1º, do CPC).
>
> III – Sentença reformada.

Contra o acórdão do TRF3 foram interpostos os recursos especial e extraordinário pela PFN, aos quais, contudo, foi negado seguimento (**fls. 186 do e-processo**).

Finalmente, foi certificado o **TRÂNSITO EM JULGADO** da referida ação em **16.08.1993** (**fl. 77 do e-processo**), afastando-se a incidência da CSL em face da contribuinte.

1.1. A interpretação da súmula n. 239 do STF: a posição da Suprema Corte quanto à coisa julgada atinente às relações jurídico-tributárias de trato continuado.

A Súmula n. 239, enunciada pelo STF nos idos de 13.12.1963, possui a seguinte redação:

> "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores."

A aludida Súmula foi editada em um momento histórico muito peculiar e, ainda, vocacionada a tutelar exclusivamente uma categoria de ações judiciais bem definida: *ações repressivas*, que se voltam contra um débito tributário específico, já existente e previamente identificado. Nessa categoria, estão a ação anulatória, os embargos à execução, a ação de repetição de indébito tributário e o mandado de segurança repressivo.

Assim, por exemplo, se o contribuinte ajuizar ação anulatória em face da cobrança do IPTU do ano de 2010, cujo lançamento tributário já concretizado considere ilegal ou inconstitucional e, ao final, obtiver decisão favorável transitada em julgado, nada impedirá a administração municipal de prosseguir a cobrança em relação aos demais anos. A Súmula n. 239, do STF, nada mais faz que espancar dúvidas quanto a isso.

A Súmula n. 239 não é aplicável em face de *ações preventivas*, que têm como objetivo essencial obter declaração do Poder Judiciário quanto à impossibilidade de

estabelecimento de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o respectivo ente tributante, ainda que nenhum lançamento tributário já tenha sido realizado. Nessa categoria, destacam-se a ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária e o mandado de segurança preventivo.

Essa distinção foi bem observada pelo Ministro TEORI ALBINO ZAVASKI, quando do julgamento do AgRg no Recurso Especial n. 703.526-MG, *in verbis*:

> "Todavia, há certas relações jurídicas sucessivas que nascem de um suporte fático complexo, formado por um fato gerador instantâneo, inserido numa relação jurídica permanente. Ora, nesses casos, pode ocorrer que a controvérsia decidida pela sentença tenha por origem não o fato gerador instantâneo, mas a situação jurídica de caráter permanente na qual ele se encontra inserido, e que compõe o suporte desencadeador do fenômeno de incidência. Nestes casos, admite-se a eficácia vinculante da sentença também em relação aos eventos recorrentes."

Ainda em seus fundamentos, o i. Ministro conclui que o juízo de certeza desenvolvido pela sentença sobre determinada relação jurídica concreta de caráter duradouro decorre de uma situação bem mais ampla que o fenômeno da incidência. A sentença irradia eficácia vinculante *enquanto se mantiverem inalterados o direito e o suporte fático sobre os quais estabeleceu o juízo de certeza.*

Tais concepções são correntes no âmbito do STF, como se observa deste recente julgado:

> Embargos de declaração no agravo regimental no agravo de instrumento. Omissão. Ocorrência. Súmula 239/STF. Não aplicabilidade. 1. No acórdão recorrido, tomaram-se por base os fatos e as provas dos autos para se concluir que as exações objeto de autuação estariam abrangidas pela decisão declaratória, de modo que incide, na espécie, a Súmula 279/STF. **2. A Súmula 239/STF só é aplicável nas hipóteses de processo judicial em que tenha sido proferida a decisão transitada em julgado de exercícios financeiros específicos.** 3. Embargos de declaração acolhidos, sem efeitos infringentes.
> (STF, AI 791071 AgR-ED, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 18/02/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-053 DIVULG 17-03-2014 PUBLIC 18-03-2014)

Também o e. Superior Tribunal de Justiça (doravante "**STJ**") possui posição bastante consolidada sobre a matéria, como se observa das ementas a seguir:

> TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO A DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. IMPOSSIBILIDADE NESTA VIA. VIOLAÇÃO DOS ARTIGOS 165, 458, 463,II, E 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO PAGO EM RAZÃO DE HORAS EXTRAS. COISA JULGADA. LIMITAÇÃO PELO PEDIDO E CAUSA DE PEDIR. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO. RCL n. 4.421/DF. SÚMULA 239/STF, INAPLICÁVEL, NO CASO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.
> (...)
> 3. Discute-se nos presentes autos a ocorrência ou não de coisa julgada a impedir o prosseguimento de execução fiscal para a cobrança de contribuição previdenciária patronal sobre valores referentes a auxílio-refeição quando da prestação de serviços extraordinários, haja vista a existência de anterior sentença transitada em julgado na qual se concluiu pela procedência do pedido de nulidade das NFLDs, cuja causa de pedir foi a natureza indenizatória das verbas sobre as quais se pretende a incidência da contribuição.

4. A princípio, há coisa julgada em razão da identidade do pedido (inexistência de exigibilidade da exação) e causa de pedir (impossibilidade de incidência de contribuição previdenciária sobre parcela cunho indenizatório, especificamente vale-refeição pago em razão de horas extraordinárias).
5. Todavia, não seria recomendável conclusão acerca do tema em estudo, sem antes analisar o teor da Súmula 239 do Supremo Tribunal Federal, que estabelece: "decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores." 6. Segundo precedente do Supremo Tribunal (AI 11.227) que esclarece a aplicação da Súmula, quando a decisão se firma pela improcedibilidade da exação em razão de peculiaridades do ato de lançamento ou em razão de reconhecimento de prescrição, a coisa julgada ali reconhecida, é restrita àquele exercício. Todavia, se a conclusão for em razão de ilegalidade do imposto em si mesmo, ou de sua inconstitucionalidade, ou referir-se a tributabilidade, então, tratando-se de imposto continuativo e de obrigação periódica, o julgado proferido conservará sua eficácia, protegido sob o manto da coisa julgada. Se, todavia, a decisão que afasta a cobrança do tributo se restringe a determinado exercício (a exemplo dos casos onde houve a declaração de inconstitucionalidade somente do art. 8º, da Lei n. 7.689/88), aplica-se o enunciado n. 239 da Súmula do STF, por analogia, in verbis: "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores".
7. No caso dos autos, há julgado anterior, envolvendo as mesmas partes, afirmando a nulidade de NFLD'S em razão de contribuição previdenciária incidir sobre parcela reconhecida de natureza indenizatória. Assim, a decisão ataca o tributo em seu aspecto material da hipótese de incidência, não havendo como exigir o seu pagamento sem ofender a coisa julgada, ainda que para exercícios posteriores. Precedente: EREsp Nº 731.250 - PE, Primeira Seção, Rel. Min. José Delgado, julgado em 28.5.2008; e REsp Nº 731.250 - PE, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 17.4.2007.
8. Recurso especial parcialmente conhecido, e, nesta parte, provido.
(STJ, REsp 1057733/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/06/2011, DJe 03/08/2011)
TRIBUTÁRIO. ICMS. VENDA A PRAZO. ENCARGOS INCIDENTES. BASE DE CÁLCULO. VALOR TOTAL. LEGALIDADE DA INCLUSÃO. COISA JULGADA. SÚMULA 7/STJ.
(...)
3. A orientação do STJ é de que, em matéria tributária, se a conclusão da sentença transitada em julgado "for em razão de ilegalidade do imposto em si mesmo, ou de sua inconstitucionalidade, ou referir-se a tributabilidade, então, tratando-se de imposto continuativo e de obrigação periódica, o julgado proferido conservará sua eficácia, protegido sob o manto da coisa julgada" (REsp 1.057.733/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 3/8/2011).
4. Contudo, no mesmo precedente, ficou assentado que, "Se, todavia, a decisão que afasta a cobrança do tributo se restringe a determinado exercício (a exemplo dos casos onde houve a declaração de inconstitucionalidade somente do art. 8º, da Lei n. 7.689/88), aplica-se o enunciado n. 239 da Súmula do STF, por analogia, in verbis: 'Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores'" (destaquei).
(...)
(AgRg no AREsp 501.291/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2015, DJe 01/07/2015)

Tal questão não passou desapercebida pelo STJ ao prolatar o REsp 1.118.893, atinente ao tema da CSL ora sob julgamento, que assim consignou:

> "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)".

Desse modo, a Súmula n. 239 do STF não obsta a fruição dos efeitos da coisa julgada obtida pelo contribuinte, não se prestando, portanto, como argumento para a manutenção dos lançamentos tributários impugnados.

2. Alterações na legislação enfrentada na ação judicial com trânsito em julgado. O rito dos recursos repetitivos e o REsp 1.118.893-MG.

A imutabilidade inerente às decisões transitadas em julgado deve representar a certeza absoluta quanto à aplicação de um determinado regramento legal a uma situação potencialmente praticável pelo beneficiário da medida judicial. Trata-se, como se viu, de um direito fundamental, reconhecido pelo art. 5º, XXXVI, da Constituição, à estabilização das expectativas.

A autoridade da coisa julgada deverá ser observada de maneira absoluta, salvo na hipótese de observarem uma das seguintes condições:

> ***Fatores legislativos:*** O legislador não possui competência para fazer cessar pura e simplesmente os efeitos da coisa julgada sem alterar o *estado de direito* por ela tutelada (CF, art. 5º, XXXVI). No entanto, a modificação do *estado de direito* promovida pelo legislador torna ineficaz a norma prescrita pela sentença, que passará a ter como objeto um sistema normativo já revogado.
>
> ***Fatores jurisdicionais:*** O Poder Judiciário, por meio de instrumento processual próprio (notadamente a ação rescisória) e em hipóteses restritas, tem competência para desconstituir a coisa julgada.

Tanto o novo quanto o antigo Código de Processo Civil são expressos a respeito de duas hipóteses para que cessem os efeitos jurídicos da decisão transitada em julgado que tutela relações jurídicas de trato continuado:

> **Antigo Código de Processo Civil**
>
> Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo:
>
> I - se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito; caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;
>
> (...).
>
> **Novo Código de Processo Civil**
>
> Art. 505. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide, salvo:

> I - se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;
>
> (...).

A aplicação da norma processual requer que se identifique quando há "modificação no estado de fato ou de direito", isto é, em que hipótese haveria essa mudança substancial no esquema normativo capaz de tornar ineficaz a coisa julgada.

Para essa questão fulcral à solução do caso ora sob julgamento, há conceitos teóricos fundamentais que não podem ser desprezados, muitos deles retratados por TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR[10] em trabalho publicado sobre o tema, da qual se destaca, *in verbis*:

> "Um regime jurídico é sempre um sistema significativo, isto é, conjunto de relações entre elementos, determinadas por regras (estrutura) e um conjunto de elementos determinados por regras (estrutura) e um conjunto de elementos, determinados por seus atributos (repertório), que conferem ao regime o seu sentido jurídico.
>
> Um sistema é alterado quando sua estrutura é modificada, quer pela introdução de novas regras, que substituem ou acrescem as anteriores, o que pode acontecer pela introdução de novos elementos, que também substituem ou acrescem os anteriores, exigindo novas regras.
>
> Mas nem toda alteração das regras ou dos elementos provoca uma mudança no sistema, isto é, muda o seu sentido. As relações (estrutura do sistema) são básicas ou secundárias, conforme sejam básicas ou secundárias as regras. Básicas são as regras cuja mudança mantém o sentido das relações. Por exemplo, admitindo-se que o jogo de xadrez é um sistema, a regra de que o cavalo se movimenta por duas casas em linha, com um terceiro movimento à casa esquerda ou direita é básica. Mudá-la é alterar a estrutura e o sentido do jogo (sistema). Já a regra que autoriza principiar o jogo com o movimento de um peão branco é secundária: se for combinado ao contrário, o sentido do jogo permaneceria.
>
> (...) no sistema da língua normativa que disciplina a pesca por razões ambientais, em termos de direito público, a substituição da regra: é proibido pescar em lagos sob proteção ambiental sob pena de multa de R$ 100,00 a ser recolhido ao Funda Nacional de Pesca pela regra é permitido pescar em determinado lago antes submetido à proteção ambiental altera a relação entre o eventual pescador e autoridade (muda o regime jurídico); já a substituição pela regra: é proibido pescar em lagos protegidos sob pena de R$ 200,00 a ser recolhido ao Fundo Nacional de Pesca não altera a relação (de proibição). Já os atributos, que definem os elementos, são essenciais ou contingentes. O atributo do recolhimento ao Fundo Nacional de Pesca é contingente, mas é essencial ao recolhimento a explicitação de algum destino a um determinado fundo público dado à multa. Esta é a base da colmatação das chamadas lacunas técnicas (no caso, quando se determina o recolhimento a um fundo, sem explicar qual)."

A identificação de qual regra básica, cuja mudança seria capaz de fazer cessar os efeitos da coisa julgada, depende da análise do objeto da respectiva ação judicial.

A título de exemplo, pode-se cogitar de uma ação judicial promovida em face de uma lei municipal que estabelecesse alíquota de ISS no patamar de 15%, julgada procedente por decisão transitada em julgado, cujo pedido requeresse a declaração de

[10] FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Coisa julgada em matéria tributária e as alterações sofridas pela legislação da contribuição social sobre o lucro Lei n. 7.689/88. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 125. São Paulo: Dialética, 2006, p. 91.

inconstitucionalidade ou ilegalidade de cobranças superiores ao limite estabelecido por Lei Complementar, com fulcro no art. 156, § 3º, I, da Constituição Federal.

Nessa hipótese, a questão fundamental residiria em um elemento da obrigação tributária (e não da hipótese de incidência): a alíquota. Seriam indiferentes à autoridade da coisa julgada, por exemplo, alterações legislativas atinentes a questões procedimentais ou vocacionadas ao melhor delineamento da hipótese de incidência. A abrangência do pedido tornaria indiferente à autoridade da coisa julgada alterações na lei municipal que reduzissem a alíquota do ISS para 14% ou qualquer outro patamar superior àquele previsto pela Lei Complementar, notadamente no art. 8^{O}, II, da Lei Complementar n. 116, no qual o atual limite é de 5%. A abrangência do pedido formulado também tornaria indiferente à autoridade da coisa julgada, por exemplo, alterações legislativas realizadas no texto da Lei Complementar 116, elevando o percentual máximo para 6% ou reduzindo-o para 4%. A autoridade da coisa julgada permaneceria hígida, devendo o novo percentual da lei complementar ser respeitado. Em todas essas situações, teríamos a tutela de "relação jurídica de trato continuado", em que **NÃO** "sobreveio modificação no estado de fato ou de direito", o que obriga o respeito à coisa julgada (CPC/2015, art. 505, I).

Nesse caso hipotético, fica claro como são restritas as hipóteses de modificação do *estado de direito* capaz de fazer cessar os efeitos da coisa julgada. Para tanto, seria necessário, por exemplo, que o município passasse a exigir o ISS dentro dos limites previstos pela Lei Complementar ou, ainda, que houvesse uma Emenda Constitucional que revogasse a competência do Legislador Complementar para estabelecer limites máximos às alíquotas de ISS estabelecidas pelos municípios.

Outro exemplo ilustrativo é fornecido por HELENILSON CUNHA PONTES[11], *in verbis*:

> "Imagine-se o efeito de uma lei que altera a alíquota ou a base de cálculo de um tributo em relação a um contribuinte que possui em seu favor declaração judicial transitada em julgado reconhecendo-lhe a isenção ou imunidade desse tributo enquanto preenchidas certas condições (juízo sobre a realidade). Nesse caso, embora o parâmetro legal existente à época da propositura da ação judicial pelo contribuinte tenha sido alterado por norma superveniente, tal modificação no estatuto jurídico da relação tributária não tem o condão de afastar a eficácia da coisa julgada antes existente."

Tratando-se da CSL, os questionamentos suscitados perante o Poder Judiciário em meados da década de 90 gravitaram geralmente em torno de dois eixos:

> ***Inconstitucionalidade formal:*** exigência de lei complementar para a criação do tributo, o que tornaria indevida sua exigência pela adoção lei ordinária (Lei n. 7.689, de 15.12.1988).
>
> ***Inconstitucionalidade material:*** *identidade da hipótese de incidência do IRPJ e da CSL, com a sobreposição de tributos sobre uma manifestação de riqueza.*

No caso dos autos, como se aferiu acima, foi certificado em **16.08.1993** o **TRÂNSITO EM JULGADO** da decisão proferida no Mandado de Segurança promovido pela VOLKSWAGEN, reconhecendo-se, então, a **inconstitucionalidade formal** desse tributo (**fl. 77 do e-processo**).

No que se refere à *inconstitucionalidade formal,* a norma individual e concreta detida pelo contribuinte continuará a surtir os efeitos até que o *estado de direito* que foi objeto da respectiva ação judicial seja alterado, ou seja, até que sejam veiculadas por Lei

[11] PONTES, Helenilson Cunha. Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade. São Paulo: Dialética, 2005, p. 137.

Complementar as normas que prescrevem todos os elementos mínimos necessários à incidência, ao cálculo e a identificação do sujeito passivo da CSL.

2.2. A evolução legislativa da CSL: alterações realizadas sobre a Lei n. 7.689/88 até o período compreendido nos autos de infração.

A Lei n. 7.689, de 15.12.1988, que instituiu a CSL, estabeleceu a matriz legal desse tributo, apresentando a seguinte redação original:

> Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.
>
> Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.
>
> § 1º Para efeito do disposto neste artigo:
>
> a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;
>
> b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;
>
> c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:
>
> 1 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;
>
> 2 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computado como receita;
>
> 3 - exclusão do lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º, § 1º do Decreto-lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, apurado segundo o disposto no art. 19 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e alterações posteriores;
>
> 4 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido.
>
> § 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.
>
> Art. 3º A alíquota da contribuição é de oito por cento.
>
> Parágrafo único. No exercício de 1989, as instituições referidas no art. 1º do , pagarão a contribuição à alíquota de doze por cento.
>
> Art. 4º São contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária.
>
> Art. 5º A contribuição social será convertida em número de Obrigações do Tesouro Nacional - OTN, mediante a divisão de seu valor em cruzados pelo valor de uma OTN, vigente no mês de encerramento do período-base de sua apuração.
>
> § 1º A contribuição será paga em seis prestações mensais iguais e consecutivas, expressas em número de OTN, vencíveis no último dia útil de abril a setembro de cada exercício financeiro.

> § 2º No caso do art. 2º, § 1º, alínea b, a contribuição social deverá ser paga até o último dia útil do mês subseqüente ao da incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades.
>
> § 3º Os valores da contribuição social e de cada parcela serão expressos em número de OTN até a segunda casa decimal quando resultarem fracionários, abandonando-se demais.
>
> § 4º Nenhuma parcela, exceto parcela única, será inferior ao valor de dez OTN.
>
> § 5º O valor em cruzados de cada parcela será determinado mediante a multiplicação de seu valor, expresso em número de OTN, pelo valor da OTN no mês de seu pagamento.

A Lei n. 7.738, de 09.03.1989, estabeleceu o vencimento da CSL para o último dia útil do mês de janeiro do exercício seguinte ao da apuração do resultado, facultado ao contribuinte o direito de optar pelo recolhimento parcelado de que tratava o art. 5º, §1º da Lei n. 7.689, de 15.12.1988:

> Art. 16. A contribuição social instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988 e o imposto de renda na fonte de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, serão pagos até o último dia do mês de janeiro do exercício financeiro, ressalvado o direito à opção prevista no art. 17.
>
> Parágrafo único. As prestações da contribuição social, determinadas com base no balanço levantado em 31 de dezembro de 1988, pelos seus valores em cruzados, convertidos em cruzados novos pela paridade de CZ$ 1.000,00/NCz$ 1,00, serão atualizados monetariamente com base no coeficiente obtido com a divisão do índice do mês do efetivo pagamento pelo índice do mês de abril de 1989.
>
> Art. 17. A partir do exercício financeiro de 1990, a pessoa jurídica poderá optar pelo pagamento do saldo do imposto de renda, da contribuição social e do imposto de renda na fonte a que se referem o caput dos arts. 15 e 16, nos prazos de que tratam os arts. 3º, II e III, 6º e 7º do Decreto-Lei nº 2.354, de 24 de agosto de 1987, o art. 1º, § 1º, do Decreto-Lei nº 2.426, de 7 de abril de 1988, o art. 5º, § 1º, da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e o art. 37 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, pelos seus valores atualizados monetariamente.
>
> Parágrafo único. A atualização monetária será determinada mediante a multiplicação do valor em cruzados novos da quota do imposto de renda, da prestação da contribuição social ou do imposto de renda na fonte pelo coeficiente obtido com a divisão do índice do mês do efetivo pagamento pelo índice do mês do encerramento do período-base.
>
> Art. 18. O imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas, a contribuição social instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e o imposto de renda na fonte de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, correspondentes a período-base encerrado a partir de 1º de janeiro de 1989, em virtude de incorporação, fusão ou cisão serão pagos até o último dia útil do mês em que ocorrer a incorporação, fusão ou cisão, ressalvado o direito à opção prevista no artigo seguinte.

A Lei n. 7.799/89, de 10.07.1989 (conversão da MP n. 68/89) substituiu o índice de atualização monetária de ONT para BTN fiscal:

> Art. 42. A contribuição social de que trata a Lei n° 7.689, de 15 de novembro de 1988, será convertida em BTN Fiscal, mediante a divisão de seu valor em

> cruzados novos pelo valor do BTN Fiscal no dia do encerramento do período-base de sua apuração.
> ~~§ 1° A contribuição social será paga segundo o disposto nos §§ 1°, 2° e 3° do art. 5° da Lei n° 7.689, estabelecendo-se que as referências feitas a OTN, nessa Lei, ficam substituídas para BTN Fiscal. (Vetado)~~
> § 2° Nenhuma parcela da contribuição social, exceto parcela única, será inferior ao valor de cinqüenta BTN Fiscal.
> § 3° O valor em cruzados novos de cada parcela da contribuição social será determinado mediante a multiplicação de seu valor, expresso em BTN Fiscal, pelo valor do BTN Fiscal no dia do pagamento.
> § 4° O valor da reserva de reavaliação, baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do exercício, deverá ser adicionado ao lucro líquido para determinação da base de cálculo da contribuição social.

A Lei n. 7.787, de 30.06.1989, também inseriu a regra de antecipação por estimativas para a CSL, à semelhança do IRPJ:

> Art. 8º A contribuição instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, será paga, juntamente com as parcelas do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, sob a forma de antecipações, duodécimos ou cotas, observadas, no que couber, as demais condições estabelecidas nos arts. 2º a 7º do Decreto-Lei nº 2.354, de 24 de agosto de 1987

A Lei n. 7.856, de 24.10.1989, elevou a alíquota da CSL de 8% para 10%, e para 14% no caso de instituições financeiras, a incidir já sobre os resultados apurados em 31.12.1989:

> 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 instituição 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.

A Lei n. 7.988, de 28.12.1989, incluiu o lucro decorrente de exportações beneficiadas com incentivos fiscais na base de cálculo da CSL:

> Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período-base de 1989:
>
> I - passará a ser 18% (dezoito por cento) a alíquota aplicável ao lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988;
>
> II - o lucro decorrente de exportações incentivadas não será excluído da base de cálculo da contribuição social, de que trata a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988;
>
> Art. 9º Revogam-se o art. 8º da Lei nº 6.468, de 14 de novembro de 1977, o Decreto-Lei nº 1.692, de 29 de agosto de 1979, o § 1º do art. 17 do Decreto-Lei nº 2.433, de 19 de maio de 1988, alterado pelo Decreto-Lei nº 2.451, de 29 de julho de 1988, o nº 3 da alínea c do § 1º do art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e demais disposições em contrário.

A Lei n. 8.034, de 12.04.1990, deu nova redação à alínea "c", § 2º, art. 2º, da Lei n. 7.689/88, promovendo a elevação da base de cálculo da CSL para inclusão dos itens ali arrolados, para os resultados apurados a partir de 01.01.1990:

> 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, baixada 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.

A Lei n. 8.114, de 12.12.90, fixou a alíquota de 15% de CSL para as instituições financeiras:

> Art. 11. A partir do exercício financeiro de 1991, as instituições referidas no artigo 1º do Decreto-lei nº 2.426, de 07 de abril de 1988, pagarão a contribuição prevista no artigo 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, à alíquota de quinze por cento.

O Decreto n. 332, de 04.11.1991, ao regular a Lei nº 8.200 de 28.06.1991, fixou novas regras para a base de cálculo da contribuição social a incidir sobre os resultados de 31.12.91, determinando a adição dos valores referentes à parcela dos encargos de depreciação, amortização, exaustão, ou do custo de bem baixado a qualquer título, que corresponder à diferença de correção monetária pelo IPC e pelo BTN Fiscal:

> Art. 41. 0 resultado da correção monetária de que trata este capítulo não influirá na base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689/88 e do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713/88, art. 35).
> § 1º Caso o resultado seja credor, sua distribuição a sócio ou acionista pessoa física acarretará a cobrança do imposto de renda na fonte, calculado segundo o previsto no art. 25 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, devendo essa incidência ocorrer, também, na hipótese da redução do capital aumentado com parcela do referido resultado, na proporção do valor da redução.
> § 2º Os valores a que se refere o art. 39, computados em conta de resultado, deverão ser adicionados ao lucro líquido na determinação da base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689/88) e do imposto sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713/88, art. 35).
> 3º Não será atribuído custo às ações ou quotas recebidas em bonificação pelos acionistas ou sócios em razão da capitalização do saldo credor da correção monetária das contas referidas neste capítulo.

Em 24.07.1991, a Lei n. 8.212 elevou a alíquota geral da CSL de 8% para 10% e fixou a alíquota de 15% de CSL todas as pessoas jurídicas cuja constituição, organização funcionamento e operações são fiscalizadas pela SUSEP, atribuindo, assim, mesmo tratamento dado às instituições financeiras:

> 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 - 2% (dois por cento) sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, com a redação dada pelo art. 22, do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, e alterações posteriores; 9
> 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. 10
> § 1º No caso das instituições citadas no § 1º do art. 22 desta Lei, a alíquota da contribuição prevista no inciso II é de 15% (quinze por cento). 11
> § 2º O disposto neste artigo não se aplica às pessoas de que trata o art. 25.

No mesmo ano, a Lei Complementar n. 70, de 30.12.1991, elevou a alíquota da CSL exclusivamente das instituições financeiras e para as pessoas jurídicas sujeitas à fiscalização da SUSEP, de 15% para 23%:

> Art. 11. Fica elevada em oito pontos percentuais a alíquota referida no § 1° do art. 23 da Lei n° 8.212, de 24 de julho de 1991, relativa à contribuição social sobre o lucro das instituições a que se refere o § 1° do art. 22 da mesma lei, mantidas as demais normas da Lei n° 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações posteriormente introduzidas.
> Parágrafo único. As pessoas jurídicas sujeitas ao disposto neste artigo ficam excluídas do pagamento da contribuição social sobre o faturamento, instituída pelo art. 1° desta lei complementar.

Ainda naquele ano, a Lei n. 8.383, de 30.12.1991, introduziu modificações no parâmetro de atualização e prazo para pagamento da CSL, dispondo, ainda, sobre a possibilidade de compensação de créditos provenientes de pagamento indevido ou a maior:

> Art. 44. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei n.° 7.689, de 1988) e ao imposto incidente na fonte sobre o lucro líquido (Lei n° 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 n° 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 subseqüente, 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 n° 7.689, de 1988) e do imposto sobre o lucro líquido (Lei n° 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 1° 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. 80. Fica autorizada a compensação do valor pago ou recolhido a título de encargo relativo à Taxa Referencial Diária (TRD) acumulada entre a data da ocorrência do fato gerador e a do vencimento dos tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, pagos ou recolhidos a partir de 4 de fevereiro de 1991.
>
> Art. 81. A compensação dos valores de que trata o artigo precedente, pagos pelas pessoas jurídicas, dar-se-á na forma a seguir:
>
> (...)
>
> II - os valores referentes à TRD pagos em relação às parcelas da contribuição social sobre o lucro (Lei n° 7.689, de 1988), do Finsocial e do PIS/Pasep, somente poderão ser compensados com as parcelas a pagar de contribuições da mesma espécie;
>
> 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 n° 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.

A Lei n. 8.541, de 23.12.1992, por sua vez, dispôs sobre a apuração e pagamento da CSL, estatuindo a base de cálculo do tributo em 10% da receita bruta mensal para empresas tributadas com base no lucro real, optantes pelo pagamento do imposto mensal calculado por estimativa:

> Art. 38. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei n° 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.
>
> § 1° 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.
>
> § 2° A base de cálculo da contribuição social será convertida em quantidade de Ufir diária pelo valor desta no último dia do período-base.
>
> § 3° A contribuição será paga até o último dia útil do mês subseqüente 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, § 1°, desta lei, será convertida em Ufir diária, tomando-se por base o valor desta no último dia do período.
>
> § 1° A contribuição social, determinada e recolhida na forma do art. 38 desta lei, será reduzida da contribuição apurada no encerramento do ano-calendário.
>
> § 2° A diferença entre a contribuição devida, apurada na forma deste artigo, e a importância paga nos termos do art. 38, §1°, 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 subseqüentes ao fixado para entrega da declaração anual, se negativa, assegurada a alternativa de restituição do montante pago a maior.

A Lei n. 8.981, de 20.01.1995, aproximando ainda mais a CSL do IRPJ, introduziu os seguintes enunciados prescritivos:

> Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei.
>
> § 1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório:
>
> a) da receita bruta mensal;
>
> b) das demais receitas e ganhos de capital;
>
> c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;
>
> d) dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa.
>
> § 2º No caso das pessoas jurídicas de que trata o inciso III do art. 36, a base de cálculo da contribuição social corresponderá ao valor da receita bruta ajustada, quando for o caso, pelo valor das deduções previstas no art. 29.
>
> § 3º A pessoa jurídica que determinar o Imposto de Renda a ser pago em cada mês com base no lucro real (art. 35), deverá efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no lucro líquido ajustado apurado em cada mês.
>
> § 4º No caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a contribuição determinada na forma dos §§ 1º a 3º será deduzida da contribuição apurada no encerramento do período de apuração.
>
> Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.
>
> Art. 59. A contribuição social sobre o lucro das sociedades civis, submetidas ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, deverá ser paga até o último dia útil do mês de janeiro de cada ano-calendário.
>
> Art. 117. Revogam-se as disposições em contrário, e, especificamente:
>
> (...)
>
> II - o parágrafo único do art. 44 e o art. 47 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;

A Lei n. 9.065, de 20.06.1995, deu nova redação à alteração outrora introduzida pela Lei 8.981/95, estabelecendo a alíquota da CSL em 9% sobre a receita bruta ajustada, especificadamente para instituições financeiras:

> Art. 1º Os dispositivos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, adiante indicados, passam a vigorar com a seguinte redação:
>
> (...)

> Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.
>
> (...)
>
> § 2º No caso das pessoas jurídicas de que trata o inciso III do art. 36, a base de cálculo da contribuição social corresponderá ao valor decorrente da aplicação do percentual de nove por cento sobre a receita bruta ajustada, quando for o caso, pelo valor das deduções previstas no art. 29.

A Lei n. 9.249, de 26.12.1995, novamente alterou a alíquota da CSL, que passou a ser, em geral, de 8% e de 18% para as instituições arroladas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24.07.1991, e a base de cálculo da CSL mensal para 12% da receita bruta:

> Art. 19. A partir de 1º de janeiro de 1996, a alíquota da contribuição social sobre o lucro líquido, de que trata a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passa a ser de oito por cento.
>
> Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às instituições a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, para as quais a alíquota da contribuição social será de dezoito por cento.
>
> Art. 20. A partir de 1º de janeiro de 1996, a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário.

A Lei n. 9.316, de 22.11.1996, por sua vez, vedou a exclusão do valor da CSL na sua própria base de cálculo:

> Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.
> Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo.
> Art. 2. A contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas instituições a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, será calculada à alíquota de dezoito por cento.

A Lei n. 9.430, de 27.12.1996, em especial, determinou:

> Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.
> Art. 29 dessa última Lei determinou que a apuração da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido corresponderá [...] à soma dos valores:
> I – de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;
> II – os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

A Lei n. 9.532, de 10.12.1997, trouxe alterações em relação a inclusões e deduções da base de cálculo da CSLL:

> Art. 60. O valor dos lucros distribuídos disfarçadamente, de que tratam os arts. 60 a 62 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, com as alterações do art. 20 do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, serão, também, adicionados ao lucro líquido para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Ao tutelar a tributação das controladas e coligadas no exterior, a MP n. 2158-35/2001 previu que para fim de determinação da base de cálculo da CSLL, os lucros, rendimentos e ganhos de capital seriam considerados disponibilizados na data do balanço no qual fossem apurados:

> Art.74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.
> Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

A Lei n. 10.637, de 30.12.2002 fixou a alíquota da CSL em 9% para os fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.2003.

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

Por fim, houve ainda uma alteração legislativa em 2008 e uma em 2015, que não são aplicáveis ao caso concreto em vista do princípio da anterioridade, que impõe a sua vigência para fatos ocorridos a partir de 2009 e 2016, respectivamente. No entanto, as referidas alterações apresentam a mesma natureza das anteriores.

2.3. Inexistência de alterações substanciais sobre a legislação enfrentada na respectiva ação judicial: manutenção do "estado de direito" objeto da ação judicial.

Analiticamente, as reformas legislativas implementadas "**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**". Nenhuma delas foi substancial a ponto de representar "modificação no estado de fato ou de direito" capaz de fazer cessar os efeitos da coisa julgada, conforme prescrito pelo art. 505, I, do CPC/2015.

No que é pertinente à *inconstitucionalidade formal*, é possível observar que apenas uma lei complementar tutelou a CSL até o momento. A Lei Complementar 70/91, como se viu, apenas elevou a alíquota da CSL em situações específicas, não se propondo a regrar quaisquer outros aspectos do tributo. **Permanece inalterado, portanto, o *estado de direito* analisado pela decisão transitada em julgado, que reconheceu a aludida inconstitucionalidade formal do tributo.**

Materialmente, do mesmo modo, não houve reforma legislativa capaz de modificar o *estado de direito* declarado *materialmente inconstitucional* pela decisão

transitada em julgado detida pelo contribuinte. As referidas reformas, como se pôde constatar, trataram de *questões procedimentais*, de *alíquotas* e de detalhes da *base de cálculo.*

Alterações na alíquota da CSL são completamente irrelevantes, mantendo a coisa julgada sua plena eficácia. Note-se que a alíquota da CSL sequer foi objeto da ação judicial transitada em julgado proposta pelo contribuinte.

As alterações realizadas na legislação atinente à *base de cálculo* da CSL igualmente não foram capazes de modificar o *estado de direito* tutelado pela ação judicial detida pelo contribuinte: referida norma individual e concreta impede que a CSL tenha como hipótese de incidência substrato que se sobreponha à hipótese de incidência do IRPJ, afastando a possibilidade de cobrança da contribuição. Por consequência, alterações pontuais na base de cálculo da CSL, que em nada modificaram a aludida sobreposição da CSL e do IRPJ, em nada modificam o *estado de direito* tutelado pela coisa julgada.

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

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

Conforme a Lei 7.689/88, o art. 2º, § 1º, "c", seja em sua redação original ou em sua mais atual, a base de cálculo da CSL consiste basicamente no "o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial", ajustado por adições, exclusões e compensações.

A mesma diretriz da redação original da Lei 7.689 permanece inalterada desde a sua publicação, em 1988: a base de cálculo da CSL corresponde a *acréscimos patrimoniais*, ao "lucro" reconhecido pela legislação de regência.

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

Ao analisar o período compreendido entre 1988 e meados de 2005, TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR[12] obteve a mesma conclusão, explicitando fundamentos irretocáveis, *in verbis*:

> "(...) para haver mudança nos 'termos da relação' é preciso que a modificação daquela consequência ocorra por força da modificação do fato gerador e não por simples alteração da alíquota, mantendo-se a mesma hipótese de incidência.
> Ora, a Lei n. 7.689/88 foi, de fato, submetida a inúmeras modificações. Nenhuma delas, porém alterou os 'termos da relação', de modo que, por se tratar de norma nova, pudesse ser ignorada a decisão transitada em julgado.
> (...)
> Ora, essa insistência *na manutenção das demais normas* da referida Lei aponta, justamente, para o cerne do esquema de ação julgado inconstitucional,

[12] FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Coisa julgada em matéria tributária e as alterações sofridas pela legislação da contribuição social sobre o lucro Lei n. 7.689/88. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 125. São Paulo: Dialética, 2006, p. 90 e seg.

> cuja sentença transitou em julgado. Esse cerne do esquema de ação julgado inconstitucional, cuja sentença transitou em julgado. Esse cerne está em que a Lei n. 7.689/88 é, toda ela, inconstitucional por violação dos artigos 146 – III, 154 – I, 165 §5º, inc. III e 195, §§4º e 5º da Constituição Federal de 1988. Não se trata de inconstitucionalidade por elevação de alíquota ou aumento de tributo por alteração da base de cálculo, nem por ilegalidade nas disposições referentes à sua apuração etc. O cerne diz respeito à instituição de contribuição social por lei ordinária, por seu fato gerador ou sua base de cálculo coincidirem com impostos ou contribuições já existentes (lucro das pessoas jurídicas) e nesse cerne não se vê alterado pela legislação posterior que, a esse respeito, *mantém as normas da Lei n. 7.689/88,* o que, inclusive, é, reiterada e expressamente, disposto.
> (...)
> Em suma, deve-se entender que o caso da lei que instituiu a Contribuição sobre o Lucro Líquido (Lei n. 7.689/88) é exemplo típico de alteração legislativa que, por cingir-se a alterações nominais e acessórias, que não modificam o *estado de fato ou de direito* (CPC, art. 471, I) existente à época de sua edição, não caracteriza alteração de regime jurídico, não podendo prejudicar a coisa julgada."

Conclui-se, portanto, que **NÃO** houve reforma legislativa para a introdução de alterações substanciais, capazes de inaugurar um novo esquema normativo com a modificação do *estado de direito* que foi objeto da ação judicial proposta pelo contribuinte e que goza da autoridade da coisa julgada.

2.4. O REsp 1.118.893, decidido pelo STJ sob a sistemática dos recursos repetitivos (CPC/73, art. 543-C, CPC/2015, arts. 1.036 a 1.040).

A fundamentação deste voto, até aqui exposta, poderia ser suplantada com fundamento no art. 62, § 2º, do RICARF. Ocorre que o STJ, sob a sistemática dos recursos repetitivos, por meio do REsp 1.118.893, assentou decisão exatamente sobre o tema ora sob julgamento, como se observa de sua ementa:

> 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.
> (REsp 1118893/MG, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/03/2011, DJe 06/04/2011)

O STJ delimitou com clareza o *objeto* do REsp 1.118.893, que tem abrangência para tutelar, conforme as regras dos recursos repetitivos (CPC/2015, art. 543-C), "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".

2.4.1. A construção da norma geral e concreta emanada do STJ pelo rito dos recursos repetitivos: a *ratio decidendi* do REsp 1.118.893 que vincula os Conselheiros do CARF.

> *"Esta conclusão é inexorável em virtude da função que para nós exerce o STJ ao julgar o recurso especial: impor, ao resto do país, a obediência à interpretação que lhe parece a melhor (e, portanto, a única correta) acerca da lei federal".*
>
> TERESA ARRUDA ALVIM WAMBIER[13]

Os mecanismos processuais, vocacionados a oferecer aos indivíduos segurança e efetividade na composição de conflitos, vêm experimentando constante evolução

[13] WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. Recurso especial, recurso extraordinário e ação rescisória. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008 , p. 266.

no Direito brasileiro. E é esse o contexto do advento da Lei 11.672, de 08.05.2008 que, ao introduzir o art. 543-C ao CPC/73, regulamentou, no âmbito do STJ, o rito dos chamados "recursos repetitivos" ou "recursos representativos de controvérsia".

No CPC/2015, o rito dos recursos repetitivos passou a constar em seus arts. 1.036 a 1.040, com alterações pontuais. Em comum no CPC de 1973 e no de 2015, há dois elementos fundamentais na aplicação do rito dos recursos repetitivos:

> ***(i)*** **multiplicidade de recursos sobre a matéria.** Por meio deste aspecto quantitativo, faz-se a segregação dos casos que seguirão o procedimento comum dos recursos especiais submetidos ao STJ daqueles afetados ao rito dos *recursos repetitivos*.
>
> ***(ii)*** **idêntica questão de direito.** As matérias afetadas pelo rito dos recursos repetitivos versam sobre questões de direito, de tal forma que a respectiva decisão do STJ terá eficácia sobre outras ações que apresentem pedido e causa de pedir equivalentes, sendo indiferentes aspectos subjetivos.

Em uma espécie de *julgamento por amostragem*, são levados à apreciação dos i. Ministros do STJ tantos recursos especiais quanto sejam necessários para a "mais precisa percepção possível não apenas da questão de direito cuja relevância há de se aferir, como também do conflito em que ela se insere"[14]. Os casos selecionados devem propiciar a ventilação dos mais relevantes argumentos no tocante a interpretação que deve ser atribuída à legislação federal, pois a norma decorrente do julgamento proclamado pelo STJ deverá ser aplicada a todos os demais casos que apresentem questão de direito equivalente.

Atribui-se à decisão do STJ, então, a feição de precedente com "força necessária para servir como *ratio decidendi* para o juiz subsequente"[15].

A norma enunciada pelo STJ, por meio de julgamento conduzido conforme o rito dos recursos repetitivos, deverá ser aplicada à generalidade dos processos que, em massa, forem conduzidos perante o Poder Judiciário, com uma decisão *in concreto* sobre a questão controvertida (*ratio decidendi*). Trata-se, portanto, de *norma geral e concreta*[16].

A força vinculante das referidas decisões condiz com a função do STJ de corte uniformizadora, obrigando a todos "em favor da segurança jurídica que o ordenamento deve e precisa proporcionar aos que convivem no grupo social, como o fazem as normas de caráter geral positivadas pela função legislativa"[17].

E é de natural relevância ao presente julgamento notar que a norma em questão, emanada do STJ, não têm eficácia apenas perante os membros do Poder Judiciário. A referida *ratio decidendi* pode também influenciar os julgamentos de Tribunais Administrativos, como é o caso do CARF.

São relevantes as observações de SAMUEL MEIRA BRASIL JUNIOR[18], *in verbis:*

---

[14] TALAMINI, Eduardo. Julgamento de recursos no STJ 'por amostragem'. Informativo Justen, Pereira Oliveira e Talamini, 2008. Disponível em www.justen.com.br/informativo.

[15] MESQUITA, José Ignácio Botelho et al. A repercussão geral e os recursos repetitivos: economia, direito e política, In: Revista de Processo, São Paulo, v. 38, n. 220, p. 13-32, jun. 2013, p. 29.

[16] Vide: CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35-41.

[17] PASSOS, Calmon de. Súmula vinculante. Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, v. 9, n. 1, jan.- mar. 1997, p. 163-176.

[18]BRASIL JUNIOR, Samuel Meira, Precedentes vinculantes e jurisprudência dominante na solução das controvérsias. Tese de doutorado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, USP, 2010, p. 299-300.

> "Mas e a administração pública? Poderíamos dizer que a administração pública não está obrigada a seguir o entendimento do STJ? Poderíamos sustentar que a interpretação do STJ sobre determinada lei não precisa ser observada pela administração pública? Haveria espaço para "dois direitos" – se é que podemos chamar assim -, um ditado pelo STJ, outro advindo de interpretação contrária da administração pública? O STJ pode dizer que determinada exação tributária não incide e a administração pública pode dizer que incide, porque as decisões do STJ não vinculam? Os órgãos administrativos podem se recusar a reconhecer uma vantagem funcional (ou a reconhecê-la, e for o caso), quando os precedentes do STJ dizem o contrário? A administração pública pode insistir em manter um procedimento licitatório quando o STJ afirma que um requisito essencial, com a falta de competitividade, não foi atendido?
> (...)
> A resposta a todas essa perguntas é um sonoro e convicto não! Não há como reconhecer a existência de duas interpretações para um só direito. A interpretação divergente de lei federal dada pela administração pública causa grave insegurança jurídica e acarreta a multiplicação desnecessária de processos. A interpretação unificadora do direito federal dada pelo STJ dever ser impositivamente observada, inclusive pela administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. Se o tributo é inexigível, então a respectiva pessoa jurídica de direito público não poderá reclamá-lo, justificando que os precedentes do STJ não são vinculantes. O mesmo argumento pode ser usado para as demais relações com a administração pública, sejam funcionais, contratuais ou outra qualquer.
> Portanto, não se compreende o porque da administração pública não estar vinculada aos precedentes do STJ. É dizer que os juízes não podem decidir contra o STJ, mas a administração pública pode. Ora, isso é incongruente! Como justificar essa dualidade de ações? O direito é um só, seja aplicado pela administração pública, seja aplicado pelos juízes. Não é possível dizer que um sistema normativo convive com dois 'direitos' distintos, aquele dos juízes e aquele da administração pública."

Em especial, o art. 62, § 2º, do RICARF, obriga aos seus Conselheiros que reproduzam as decisões do Supremo Tribunal Federal (doravante "STF") e do STJ, desde que tenham sido proferidas pela sistemática da repercussão geral (CPC/73, art. 543-B) e dos recursos repetitivos (CPC/73, art. 543-C).

O STJ, ao determinar a observância do REsp 1.118.893 conforme o regime dos recursos repetitivos, considerou o contexto da criação da CSL pela Lei n. 7.689/88 e de alterações legislativas realizadas na sua matriz legal. A decisão proferida prescreveu a sua abrangência a todas as situações em 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 criaram nova relação jurídico-tributária". **Esse é o critério de distinção estabelecido no REsp 1.118.893, representando o núcleo da *ratio decidendi* dotada de efeito vinculante e que, por dever de ofício, estão os julgadores do CARF obrigados a reproduzir.**

Além da enunciação da norma geral e concreta sob o regime dos recursos repetitivos (*ratio decidendi*), também foi prolatada norma individual e concreta no julgamento do REsp 1.118.893, direcionada às partes do respectivo processual judicial cujo recurso especial foi selecionado. Naturalmente, a decisão individual e concreta em questão adotou a *ratio decidendi* que passou a ser aplicável a todos os demais litígios que versem sob a matéria.

Ao aplicar a *ratio decidendi* consagrada pelo rito dos recursos repetitivos àquele caso concreto, o STJ observou que os períodos de apuração cuja cobrança pretendia o

fisco correspondiam a 1991 e 1992. Desse modo, adotando-se para o caso em questão o critério indicado para todos os demais casos que tratem da matéria, o STJ investigou a Lei n. 7.856/89, a Lei n. 8.034/90, a LC n. 70/91, a Lei n. 8.212. , a Lei n. 8.383/91 e a Lei n. 8.541/92, constando que nenhuma delas teve o condão de alterar de substancialmente o tributo que houvera sido objeto de decisão transitada em julgado, mas apenas modificaram alíquotas, alguns detalhes da base de cálculo ou dispuseram sobre a forma de pagamento. Para o caso concreto, então, concluiu que, "Por isso, está impedido o Fisco de cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material".

Não se pode confundir ***(i)*** a *ratio decidendi* da norma *geral e concreta* emanada pelo STJ conforme o rito dos recursos repetitivos, cuja reprodução é dever de ofício dos julgadores do CARF, ***(ii)*** com a norma individual e concreta veiculada no REsp 1.118.893 para a resolução do litígio estabelecido naquele específico processo, a qual consistiu na aplicação da *ratio decidendi* ao específico período de apuração ali discutido e cujo resultado interessa apenas às partes litigantes.

No presente julgamento administrativo, os valores exigidos do contribuinte a título de CSL se referem ao período de **1999 a 2003,** fazendo-se necessário, então, verificar a natureza das alterações legislativas realizadas na matriz legal do tributo até esse período. Esse exercício, como se viu, decorre da necessidade da adoção do critério enunciado pelo STJ para a aplicação do REsp 1.118.893 à massa de casos concretos tutelados pelo regime dos recursos repetitivos (*ratio decidendi*).

Nesse mesmo sentido vem decidindo esta CSRF, como se constata dos acórdãos a seguir ementados.

> **CSRF, Sessão de 20.01.2015, acórdão n. 9101-002.087.**
>
> Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL
>
> Ano-calendário: 2005
>
> RELAÇÃO JURÍDICO TRIBUTÁRIA CONTINUATIVA. DECISÃO TRANSITADA EM JULGADA EM AÇÃO JUDICIAL QUE DECLARA A INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DA CSLL NOS TERMOS DA LEI Nº 7.689/88. COISA JULGADA. DECISÃO POSTERIOR EM AÇÃO DIRETA DE CONSTITUCIONALIDADE. EFEITOS. ALCANCE TEMPORAL. RECURSO ESPECIAL 1.118.893 MG (2009/00111359), SUBMETIDO AO REGIME DO ARTIGO 543C DO CPC. ARTIGO 62- A DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.
>
> Segundo entendimento do STJ proferido no julgamento do Recurso Especial 1.118.893 MG, submetido ao artigo 543 C do CPC:
>
> Nos casos que envolvem relação jurídico tributária continuativa, a decisão transitada em julgado, declarando a inexistência de relação jurídico tributária entre o contribuinte e o fisco, faz coisa julgada em relação a períodos posteriores.
>
> Nos casos em que há decisão judicial transitada em julgado, em controle difuso, declarando a inexistência de relação jurídico tributária entre o contribuinte e o fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade de lei que instituiu determinado tributo, a decisão posterior, em controle concentrado, mediante Ação Declaratória de Constitucionalidade, em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada.
>
> **CSRF. Sessão de 04.06.2012. Acórdão n. 9101-001.369**

> LIMITES DA COISA JULGADA – Tendo o Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos chamados Recursos Repetitivos, reconhecido, na espécie, a efetiva ofensa à coisa julgada, nas hipóteses em que a decisão obtida pelo contribuinte reconhece a inconstitucionalidade *incidenter tantum* da exigência da CSLL - originalmente, pelas disposições da Lei 7689/88 - , seja-lhe exigida, agora, com a simples referência à existência de diplomas normativos posteriores que rege a matéria, deve os conselheiros desta Corte, reproduzir tal entendimento no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, a teor do disposto no art. 62-A do Regimento

É, portanto, equivocado cogitar que o REsp 1.118.893, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, teria eficácia técnica para alcançar exclusivamente lançamentos tributários realizados até os anos de 1991 e 1992. Tal interpretação destoa dos propósitos de segurança jurídica e de pacificação social em nossa sociedade, que exigem a distribuição em massa da justiça e que justificam os *recursos repetitivos*, de forma a conduzir para a insegurança jurídica e, em última análise, ao abarrotamento do Poder Judiciário, cuja única solução possível – ao menos diante dos elementos atuais do sistema jurídico brasileiro – será a aplicação do REsp 1.118.893.

A *ratio decidendi* da norma competente emanada pelo STJ, como se evidenciou acima, é perfeitamente aplicável a quaisquer períodos, especialmente porque, até a presente data, não houve de fato alteração ao *estado de direito* atinente à CSL.

3. Os efeitos da ADIn. 15 sobre a coisa julgada detida pelo contribuinte.

Como não foram realizadas modificações substanciais na matriz legal da CSL, mantendo-se o *estado de direito* tutelado pela **Mandado de Segurança n. 89.00.00811-0**, deve ser acatada a autoridade da coisa julgada. A essa norma individual e concreta prescrita pela decisão judicial transitada em julgada deve ser dada plena eficácia, salvo na hipótese de uma outra decisão competente do Poder Judiciário lhe retira do sistema.

Para a solução do caso ora sob julgamento, portanto, é fundamental analisar a necessidade de ação rescisória para desconstituir a coisa julgada ou, como se sustenta no Parecer PGFN/CRJ n. 492/2011, se da ADIn n. 15[19], julgada pelo STF em 2007, surtiriam efeitos para desconstituir automaticamente a decisão transitada em julgado detida pelo contribuinte.

3.1. O respeito à coisa julgada e a essencialidade de nova norma individual e concreta decorrente de ação rescisória.

[19] STF, ADI 15, Relator Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 14.06.2007, publicado em 31.08.2007. Ementa: ADIn: legitimidade ativa: "entidade de classe de âmbito nacional" (art. 103, IX, CF): compreensão da "associação de associações" de classe. Ao julgar, a ADIn 3153-AgR, 12.08.04, Pertence, Inf STF 356, o plenário do Supremo Tribunal abandonou o entendimento que excluía as entidades de classe de segundo grau - as chamadas "associações de associações" - do rol dos legitimados à ação direta. II. ADIn: pertinência temática. Presença da relação de pertinência temática, pois o pagamento da contribuição criada pela norma impugnada incide sobre as empresas cujos interesses, a teor do seu ato constitutivo, a requerente se destina a defender. III. ADIn: não conhecimento quanto ao parâmetro do art. 150, § 1º, da Constituição, ante a alteração superveniente do dispositivo ditada pela EC 42/03. IV. ADIn: L. 7.689/88, que instituiu contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, resultante da transformação em lei da Medida Provisória 22, de 1988. 1. Não conhecimento, quanto ao art. 8º, dada a invalidade do dispositivo, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal, em processo de controle difuso (RE 146.733), e cujos efeitos foram suspensos pelo Senado Federal, por meio da Resolução 11/1995. 2. Procedência da arguição de inconstitucionalidade do artigo 9º, por incompatibilidade com os artigos 195 da Constituição e 56, do ADCT/88, que, não obstante já declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 150.764, 16.12.92, M. Aurélio (DJ 2.4.93), teve o processo de suspensão do dispositivo arquivado, no Senado Federal, que, assim, se negou a emprestar efeitos erga omnes à decisão proferida na via difusa do controle de normas. 3. Improcedência das alegações de inconstitucionalidade formal e material do restante da mesma lei, que foram rebatidas, à exaustão, pelo Supremo Tribunal, nos julgamentos dos RREE 146.733 e 150.764, ambos recebidos pela alínea b do permissivo constitucional, que devolve ao STF o conhecimento de toda a questão da constitucionalidade da lei.

"(...) se a rescisória é cabível, é, antes, necessária;
sendo necessária, não se pode, fora dela,
obter-se o efeito jurídico que só por ela se pode licitamente obter."
ADA PELLEGRINI GRINOVER[20]

A hipótese de ajuizamento de ação rescisória para a desconstituição da coisa julgada, em face de pronunciamento definitivo do STF em sentido contrário, pode encontrar fundamento no art. 485, V, do CPC/73

> Art. 485. A sentença de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando:
> (...)
> V - violar literal disposição de lei;

O CPC/2015 trata da ação rescisória especialmente em seu no art. 966. O inciso V desse dispositivo assim dispõe:

> Art. 966. A decisão de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando:
> (...)
> V - violar manifestamente norma jurídica;

O CPC/2015 também traz uma novidade aplicável à hipótese de execuções ajuizadas pelo particular contra as fazendas públicas.

> Art. 535. A Fazenda Pública será intimada na pessoa de seu representante judicial, por carga, remessa ou meio eletrônico, para, querendo, no prazo de 30 (trinta) dias e nos próprios autos, impugnar a execução, podendo arguir:
> (...)
> § 5. Para efeito do disposto no inciso III do caput deste artigo, considera-se também inexigível a obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso.
> § 6. No caso do § 5, os efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal poderão ser modulados no tempo, de modo a favorecer a segurança jurídica.
> § 7. A decisão do Supremo Tribunal Federal referida no § 5 deve ter sido proferida antes do trânsito em julgado da decisão exequenda.
> § 8. Se a decisão referida no § 5 for proferida após o trânsito em julgado da decisão exequenda, caberá ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal.

Esse é o único exemplo previsto no Direito positivo para que haja a desconstituição de decisão transitada em julgado sem o manejo de ação rescisória: como resposta à execução forçada do particular para o recebimento de devolução de tributo declarado inconstitucional por decisão transitada em julgado após decisão do STF que tenha definitivamente julgado constitucional a cobrança.

A doutrina processualista é incisiva neste sentido. Confira-se o magistério de HUMBERTO THEODORO JÚNIOR[21]:

[20] GRINOVER, Ada Pellegrini. A marcha do processo. Rio de Janeiro : Forense, 2000, p. 335.
[21] THEODORO JR., Humberto. Coisa julgada em matéria fiscal lastreada em reconhecimento de inconstitucionalidade de lei – posterior declaração positiva de constitucionalidade da mesma lei pelo STF – efeitos. In: Revista Síntese de Direito Civil e Direito Processual Civil, n. 80, nov./dez. 2012, p. 99-100.

> "Só por meio de outra decisão judicial é que, nos termos do próprio art. 471, I, do CPC, se admite reconhecer a cessação de eficácia de uma sentença transitada em julgado. O efeito da declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade não apaga, automaticamente, a coisa julgada. Em nome da segurança jurídica, a parte, para se subtrair à força da *res iudicata*, haverá de se valer da ação rescisória, ou de outro remédio processual equivalente, desde que ainda não atingido por preclusão ou decadência. É nesse sentido que se estabeleceu solidamente a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal."

Na mesma linha, assevera LEONARDO GRECO[22]:

> "A segurança jurídica, como direito fundamental, é limite que não permite a anulação do julgado com fundamento na decisão do STF. O único instrumento processual cabível para essa anulação, quanto aos efeitos já produzidos pela sentença transitada em julgado, é a ação rescisória, se ainda subsistir prazo para sua propositura."

Em igual sentido, NELSON NERY JÚNIOR[23] leciona:

> "O sistema jurídico brasileiro não admite a relativização (rectius: desconsideração) da coisa julgada fora dos casos autorizados em numeros clausus, pois nesse caso houve negação do fundamento da república do Estado democrático de Direito (art. 1º, caput, da CF), que é formado, entre outros elementos, pela autoridade da coisa julgada."

Dado o seu caráter excepcional, as restritas hipóteses de cabimento da ação rescisória há tempos é objeto de controle do STF. Assim, na Sessão Plenária de 13.12.**1963**, o STF proclamou a sua Súmula n. 343, que restou assim ementada:

> "Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais.

A essência desse antigo enunciado sumular consiste na compreensão de que não se pode considerar que uma decisão transitada em julgado *ofenda literal disposição de lei* quando, no tempo de sua prolação, os Tribunais do país apresentavam entendimentos divergentes quanto ao conteúdo normativo controvertido. Se havia dissenso jurisprudencial, não seria possível afirmar ser "manifesta" a violação normativa. Assim se verificando, nos termos da Súmula n. 343 do STF, a ação rescisória fundada em ofensa a literal disposição de lei, em violação manifesta da norma jurídica, deve ser julgada improcedente ou sequer ser conhecida.

Sob o rito da repercussão geral, a referida Súmula n. 343 foi objeto de interpretação e, sob uma certa perspectiva, aparente flexibilização pela Suprema Corte. Assim restou ementado o RE 590.809, de 22.10.2014:

> AÇÃO RESCISÓRIA VERSUS UNIFORMIZAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA. O Direito possui princípios, institutos, expressões e vocábulos com sentido próprio, não cabendo colar a sinonímia às expressões "ação rescisória" e "uniformização da jurisprudência". AÇÃO RESCISÓRIA – VERBETE Nº 343 DA SÚMULA DO SUPREMO. O Verbete nº 343 da

[22]GRECO, Leonardo. Eficácia da declaração *erga omnes* de constitucionalidade ou inconstitucionalidade em relação à coisa julgada anterior, relativização da coisa julgada – enfoque crítico. Salvador: Jus Podivm, 2004, p. 156.

[23] NERY JR., Nelson. Coisa julgada e estado democrático de direito. In: Estudos em homenagem à Profª Ada Pellegrini Grinover. YARSHELL, Flavio Luiz et al (coord.). São Paulo: DPJ editora, 2005, p. 727. Nelson Nery, ainda aduz que em "havendo choque entre esses dois valores(justiça da sentença e segurança das relações sociais e jurídicas), o sistema constitucional brasileiro resolve o choque, optando pelo valor segurança (coisa julgada) que deve prevalecer em relação à justiça que será sacrificada." (*op. cit.,* p. 717).

> Súmula do Supremo deve de ser observado em situação jurídica na qual, inexistente controle concentrado de constitucionalidade, haja entendimentos diversos sobre o alcance da norma, mormente quando o Supremo tenha sinalizado, num primeiro passo, óptica coincidente com a revelada na decisão rescindenda.
> (STF, RE 590809, Relator Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 22/10/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-230 DIVULG 21-11-2014 PUBLIC 24-11-2014)

Não obstante a prolação de decisão de mérito sob o rito da repercussão geral no RE 590.809, o STF aparentemente prossegue com a adoção de interpretação restritiva quanto às hipóteses de cabimento da ação rescisória. Destaca-se, nesse sentido, o posterior julgamento do segundo Agravo Regimental na Ação Rescisória n. 1415, de 09.04.2015, assim ementado:

> SEGUNDO AGRAVO REGIMENTAL NA AÇÃO RESCISÓRIA. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO A LITERAL DISPOSIÇÃO DE LEI. SÚMULA 343 DO STF. INCIDÊNCIA TAMBÉM NOS CASOS EM QUE A CONTROVÉRSIA DE ENTENDIMENTOS SE BASEIA NA APLICAÇÃO DE NORMA CONSTITUCIONAL. PRECEDENTE. AGRAVO DESPROVIDO.
> 1. Não cabe ação rescisória, sob a alegação de ofensa a literal dispositivo de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais, nos termos da jurisprudência desta Corte.
> 2. In casu, incide a Súmula 343 deste Tribunal, cuja aplicabilidade foi recentemente ratificada pelo Plenário deste Tribunal, inclusive quando a controvérsia de entendimentos se basear na aplicação de norma constitucional (RE 590.809, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe de 24/11/2014).
> 3. Agravo regimental a que se nega provimento.
> (STF, AR 1415 AgR-segundo, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 09/04/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-079 DIVULG 28-04-2015 PUBLIC 29-04-2015)

Merece destaque, ainda, o julgamento do Agravo Regimental na Ação Rescisória n. 2370, julgada pelo STF em 22/10/2015, assim ementado:

> AÇÃO RESCISÓRIA. ART. 485, V, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. RESCISÃO DE ACÓRDÃO QUE APLICOU JURISPRUDÊNCIA DO STF POSTERIORMENTE MODIFICADA. NÃO CABIMENTO DA AÇÃO RESCISÓRIA COMO INSTRUMENTO DE UNIFORMIZAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL. PRECEDENTE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS EM RESCISÓRIA. FIXAÇÃO. 1. Ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE 590.809/RS, (Min. MARCO AURÉLIO, DJe de 24/11/2014), o Plenário não operou, propriamente, uma substancial modificação da sua jurisprudência sobre a não aplicação da Súmula 343 em ação rescisória fundada em ofensa à Constituição. O que o Tribunal decidiu, na oportunidade, foi outra questão: ante a controvérsia, enunciada como matéria de repercussão geral, a respeito do cabimento ou não da "rescisão de julgado fundamentado em corrente jurisprudencial majoritária existente à época da formalização do acórdão rescindendo, em razão de entendimento posteriormente firmado pelo Supremo", a Corte respondeu negativamente, na consideração de que a ação rescisória não é instrumento de uniformização da sua jurisprudência. 2. Mais especificamente, o Tribunal afirmou que a superveniente modificação da sua jurisprudência (que antes reconhecia e depois veio a negar o direito a creditamento de IPI em operações com mercadorias isentas ou com alíquota zero) não autoriza, sob esse

> fundamento, o ajuizamento de ação rescisória para desfazer acórdão que aplicara a firme jurisprudência até então vigente no próprio STF. 3. Devidos honorários advocatícios à parte vencedora segundo os parâmetros do art. 20, § 4º, do CPC. 4. Agravo regimental da União desprovido. Agravo regimental da demandada parcialmente provido.
> (STF, AR 2370 AgR, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 22/10/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-225 DIVULG 11-11-2015 PUBLIC 12-11-2015)

É de extrema relevância para o julgamento do presente caso observar que o núcleo de todo esse debate no âmbito do STF consiste na interpretação restritiva ou ampliativa das hipóteses de cabimento da ação rescisória, consagrando a imprescindibilidade desta específica ação para a desconstituição da coisa julgada. **A jurisprudência do STF, ao discutir a expansão ou não das hipóteses de ajuizamento de ações rescisórias, reafirma a consagrada imprescindibilidade da propositura deste específico instrumento processual para a competente desconstituição da coisa julgada.**

Sem decisão em ação rescisória, a higidez da autoridade da coisa julgada é plena de eficácia. **É justamente devido a esse monopólio detido pela ação rescisória que as hipóteses de seu ajuizamento são discutidas de forma tão elevada perante o STF.**

A imprescindibilidade de ação rescisória para a desconstituição da coisa julgada corresponde a uma regra fundamental do sistema jurídico brasileiro. A autoridade da coisa julgada decorre essencialmente da necessidade da sociedade contar com decisões imutáveis que permitam a previsibilidade dos negócios jurídicos (*perspectiva política*), cujo paralelo jurídico encontra repouso no princípio da segurança jurídica e da certeza do direito (*perspectiva jurídica*).

Há aqui uma relação interessante: caso a regra de desconstituição da coisa julgada não seja ela própria respeitada e aplicada nos estritos termos prescritos pelo legislador, com incerteza e insegurança quanto à sua extensão, logicamente ruiria a segurança jurídica e a certeza do direito de todo o sistema (*perspectiva jurídica*), com nefastas consequências à sociedade, como crises no mercado e na economia nacional (*perspectiva política*). **Não há outra solução possível: devem ser coerentemente aplicáveis, do início ao fim, regras objetivamente prescritas pelo CPC/73 e, agora, pelo CPC/2016, para a tutela do específico instrumento processual de desconstituição da coisa julgada (ação rescisória).**

3.2. Os efeitos da ADIn n. 15, julgada pelo STF em 2007, sobre decisões judiciais anteriormente transitadas em julgado.

É preciso ter muito claro quais são as consequências de uma decisão do STF, em sede de ADIn, ADC ou sob a sistemática da repercussão geral, sobre uma decisão obtida no passado pelo contribuinte.

O STF, em julgados como o do RE 592.912 AgR, prolatado em 03.04.2012, tem afirmado que "a superveniência de decisão do Supremo Tribunal Federal, declaratória de inconstitucionalidade de diploma normativo utilizado como fundamento do título judicial questionado, ainda que impregnada de eficácia "ex tunc" (...) não se revela apta, só por si, a desconstituir a autoridade da coisa julgada, que traduz, em nosso sistema jurídico, limite insuperável à força retroativa resultante dos pronunciamentos que emanam, "*in abstracto*", da Suprema Corte". O referido julgamento restou assim ementado:

> RECURSO EXTRAORDINÁRIO - COISA JULGADA EM SENTIDO MATERIAL - INDISCUTIBILIDADE, IMUTABILIDADE E COERCIBILIDADE: ATRIBUTOS ESPECIAIS QUE QUALIFICAM OS

> EFEITOS RESULTANTES DO COMANDO SENTENCIAL - PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL QUE AMPARA E PRESERVA A AUTORIDADE DA COISA JULGADA - EXIGÊNCIA DE CERTEZA E DE SEGURANÇA JURÍDICAS - VALORES FUNDAMENTAIS INERENTES AO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO - EFICÁCIA PRECLUSIVA DA "RES JUDICATA" - "TANTUM JUDICATUM QUANTUM DISPUTATUM VEL DISPUTARI DEBEBAT" - CONSEQUENTE IMPOSSIBILIDADE DE REDISCUSSÃO DE CONTROVÉRSIA JÁ APRECIADA EM DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO, AINDA QUE PROFERIDA EM CONFRONTO COM A JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - A QUESTÃO DO ALCANCE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 741 DO CPC - MAGISTÉRIO DA DOUTRINA - RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO.
>
> **- A sentença de mérito transitada em julgado só pode ser desconstituída mediante ajuizamento de específica ação autônoma de impugnação (ação rescisória) que haja sido proposta na fluência do prazo decadencial previsto em lei, pois, com o exaurimento de referido lapso temporal, estar-se-á diante da coisa soberanamente julgada, insuscetível de ulterior modificação, ainda que o ato sentencial encontre fundamento em legislação que, em momento posterior, tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, quer em sede de controle abstrato, quer no âmbito de fiscalização incidental de constitucionalidade.**
> **- A superveniência de decisão do Supremo Tribunal Federal, declaratória de inconstitucionalidade de diploma normativo utilizado como fundamento do título judicial questionado, ainda que impregnada de eficácia "ex tunc"** - como sucede, ordinariamente, com os julgamentos proferidos em sede de fiscalização concentrada (RTJ 87/758 - RTJ 164/506-509 - RTJ 201/765) **-, não se revela apta, só por si, a desconstituir a autoridade da coisa julgada, que traduz, em nosso sistema jurídico, limite insuperável à força retroativa resultante dos pronunciamentos que emanam, "in abstracto", da Suprema Corte.** Doutrina. Precedentes.
> **- O significado do instituto da coisa julgada material como expressão da própria supremacia do ordenamento constitucional e como elemento inerente à existência do Estado Democrático de Direito.**
> (RE 592912 AgR, Relator Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 03.04.2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-229 DIVULG 21.11.2012 PUBLIC 22.11.2012)

Outros julgados do STF seguiram de maneira uniforme para a mesma conclusão, como se observa das ementas a seguir:

> AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. DESAPROPRIAÇÃO. BENFEITORIAS. PAGAMENTO EM ESPÉCIE. DISPOSITIVOS LEGAIS DECLARADOS INCONSTITUCIONAIS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. COISA JULGADA. DESCONSTITUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. É certo que esta Suprema Corte declarou a inconstitucionalidade de dispositivos que autorizam o pagamento, em espécie, de benfeitorias fora da regra do precatório. Isso não obstante, no caso dos autos, esse pagamento foi determinado por título executivo que está protegido pelo manto da coisa julgada, cuja desconstituição não é possível em sede de recurso extraordinário interposto contra acórdão proferido em processo de embargos à execução. Precedente: RE 443.356-AgR, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence. Agravo regimental desprovido.
> (RE 473.715-AgR, rel. Min. CARLOS BRITTO, Primeira Turma, DJe de 25-05-2007)

> Desapropriação: recurso do INCRA contra decisão proferida em execução, onde se alega impossibilidade do pagamento de benfeitorias úteis e necessárias fora da regra do precatório: rejeição: preservação da coisa julgada. Malgrado o Supremo Tribunal Federal tenha se manifestado, por duas vezes, quanto à inconstitucionalidade dos dispositivos legais que autorizam o pagamento das benfeitorias úteis e necessárias fora da regra do precatório (ADIn 1.187- MC, 09.02.1995, Ilmar; RE 247.866, Ilmar, RTJ 176/976), a decisão recorrida, exarada em processo de execução, tem por fundamento a fidelidade devida à sentença proferida na ação de desapropriação, que está protegida pela coisa julgada a respeito. (RE 431.014- AgR, rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, DJe de 25-05-2007)

Mais recentemente, no RE 730.462, sob a sistemática da repercussão geral, **o STF novamente afirmou que as suas decisões não se prestam a automaticamente rescindir sentenças já transitadas em julgado, sendo imprescindível o ajuizamento de ação rescisória para tal fim**. O aludido acórdão restou assim ementado:

> CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL CIVIL. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE PRECEITO NORMATIVO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. EFICÁCIA NORMATIVA E EFICÁCIA EXECUTIVA DA DECISÃO: DISTINÇÕES. **INEXISTÊNCIA DE EFEITOS AUTOMÁTICOS SOBRE AS SENTENÇAS JUDICIAIS ANTERIORMENTE PROFERIDAS EM SENTIDO CONTRÁRIO.** INDISPENSABILIDADE DE INTERPOSIÇÃO DE RECURSO OU PROPOSITURA DE AÇÃO RESCISÓRIA PARA SUA REFORMA OU DESFAZIMENTO.
> 1. A sentença do Supremo Tribunal Federal que afirma a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo gera, no plano do ordenamento jurídico, a consequência (= eficácia normativa) de manter ou excluir a referida norma do sistema de direito.
> 2. Dessa sentença decorre também o efeito vinculante, consistente em atribuir ao julgado uma qualificada força impositiva e obrigatória em relação a supervenientes atos administrativos ou judiciais (= eficácia executiva ou instrumental), que, para viabilizar-se, tem como instrumento próprio, embora não único, o da reclamação prevista no art. 102, I, "l", da Carta Constitucional.
> 3. A eficácia executiva, por decorrer da sentença (e não da vigência da norma examinada), tem como termo inicial a data da publicação do acórdão do Supremo no Diário Oficial (art. 28 da Lei 9.868/1999). É, consequentemente, eficácia que atinge atos administrativos e decisões judiciais supervenientes a essa publicação, não os pretéritos, ainda que formados com suporte em norma posteriormente declarada inconstitucional.
> **4. Afirma-se, portanto, como tese de repercussão geral que a decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo não produz a automática reforma ou rescisão das sentenças anteriores que tenham adotado entendimento diferente; para que tal ocorra, será indispensável a interposição do recurso próprio ou, se for o caso, a propositura da ação rescisória própria, nos termos do art. 485, V, do CPC, observado o respectivo prazo decadencial (CPC, art. 495).** Ressalva-se desse entendimento, quanto à indispensabilidade da ação rescisória, a questão relacionada à execução de efeitos futuros da sentença proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado.
> 5. No caso, mais de dois anos se passaram entre o trânsito em julgado da sentença no caso concreto reconhecendo, incidentalmente, a constitucionalidade do artigo 9º da Medida Provisória 2.164-41 (que acrescentou o artigo 29-C na

> Lei 8.036/90) e a superveniente decisão do STF que, em controle concentrado, declarou a inconstitucionalidade daquele preceito normativo, a significar, portanto, que aquela sentença é insuscetível de rescisão.
> 6. Recurso extraordinário a que se nega provimento.
> (STF, RE 730462, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 28/05/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO **REPERCUSSÃO GERAL** - MÉRITO DJe-177 DIVULG 08-09-2015 PUBLIC 09-09-2015)

Como se pode observar, o Ministro TEORI ZAVASCKI, relator do RE 730.462, achou por bem ressalvar do quanto decidido as relações jurídicas de trato continuado. A ressalva, no entanto, atua como *obter dictum*, tão só para delimitar os traços do caso analisado sob o rito da repercussão geral. Significa dizer que, aquele julgado em específico, nada diz respeito a relações jurídicas de trato continuado.

Sobre o cabimento de ação rescisória na hipótese de julgamento definitivo e diverso pelo STF:

> Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário. 2. Julgamento remetido ao Plenário pela Segunda Turma. Conhecimento. 3. É possível ao Plenário apreciar embargos de declaração opostos contra acórdão prolatado por órgão fracionário, quando o processo foi remetido pela Turma originalmente competente. Maioria. 4. Ação Rescisória. Matéria constitucional. Inaplicabilidade da Súmula 343/STF. **5. A manutenção de decisões das instâncias ordinárias divergentes da interpretação adotada pelo STF revela-se afrontosa à força normativa da Constituição e ao princípio da máxima efetividade da norma constitucional**.
> 6. Cabe ação rescisória por ofensa à literal disposição constitucional, ainda que a decisão rescindenda tenha se baseado em interpretação controvertida ou seja anterior à orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal. 7. Embargos de Declaração rejeitados, mantida a conclusão da Segunda Turma para que o Tribunal a quo aprecie a ação rescisória.
> (RE 328812 ED, Relator Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 06/03/2008, DJe-078 DIVULG 30-04-2008 PUBLIC 02-05-2008 EMENT VOL-02317-04 PP-00748 RTJ VOL-00204-03 PP-01294 LEXSTF v. 30, n. 356, 2008, p. 255-284)

Nesse cenário, **uma decisão do STF, em sede de ADIn, ADC ou sob a sistemática da repercussão geral, pode corresponder a um ponto de partida *(i)* para uma discussão: se seria este um fato suficiente para surja a legitimidade para o ajuizamento de ação rescisória.** Para se ultrapassar esse debate, será preciso demonstrar que há o contexto ao ajuizamento de ação rescisória, qual seja: uma decisão transitada em julgado que "violar literal disposição de lei" (CPC/73), "violar manifestamente norma jurídica" (CPC/2015). Caso se compreenda que há legitimidade para a propositura da ação rescisória, então esta deve ser efetivamente ajuizada ***(ii)***. Somente após a prolação de decisão judicial suspensiva ou efetivamente desconstitutiva da coisa julgada é que esta deixaria de emanar os seus efeitos com toda a sua autoridade **(*iii*)**.

A ADIn n. 15, do STF, corresponde, então, a um possível antecedente para o ajuizamento de ação rescisória pela Fazenda Nacional. No entanto, ao contrário do que se parece crer no Parecer PGFN/CRJ n. 492/2011, a aludida declaração de constitucionalidade **NÃO** desencadeia, por si só e sem o intermédio de específica ação rescisória, efeitos imediatos sobre o contribuinte que obteve a seu favor decisão judicial transitada em julgado. A desconstituição da coisa julgada é justamente uma das **possíveis** consequências da ação rescisória, sendo a outra consequência pode ser, naturalmente, a sua manutenção (improcedência da ação rescisória).

Todas essas reflexões apenas conduzem à constatação da absoluta imprescindibilidade da ação rescisória para a desconstituição da coisa julgado, apenas colocando-se em dúvida em quais hipóteses a ação rescisória pode ser ajuizada.

3.3. A inexistência de decisão de mérito do STF com repercussão geral quanto ao tema do presente recurso especial.

Como se pôde constatar, a autoridade da coisa julgada pode ser afastada por razões de ordem *(i)* legislativa e *(ii)* jurisdicional. Em relação à primeira, se o legislador não pode se voltar contra a coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI), a modificação do *estado de direito* – promovida pelo legislador – torna ineficaz a norma prescrita pela sentença que teve como objeto de sua tutela um sistema normativo já revogado. **No presente caso, como se pôde concluir (tópico "2", acima), não houve alteração substancial nas normas que tutelam a CSL e que foram objeto da decisão judicial proferida em benefício do contribuinte e que goza da autoridade da coisa julgada.**

Em relação à segunda, o sistema jurídico brasileiro elege a *ação rescisória* como instrumento processual competente para que o Poder Judiciário desconstitua a coisa julgada, nas hipóteses e condições previstas em lei. **No presente caso, como se pôde concluir (tópico "3.1", acima), não havia à época dos lançamentos tributários debatidos neste processo administrativo, como sequer há hoje enquanto julgamos o presente recurso especial, qualquer decisão obtida pela União em sede de ação rescisória para desconstituir a decisão judicial proferida em benefício do contribuinte e que goza da autoridade da coisa julgada.**

Não obstante, ainda em relação a uma posterior atuação do Poder Judiciário, cogita-se de um segundo instrumento, que supostamente poder-se-ia utilizar para a desconstituição da coisa julgada à revelia da propositura de ação rescisória. Para o rompimento desse monopólio, cogita-se que o STF, ao analisar recurso extraordinário afetado pela sistemática da repercussão geral, possa proclamar que a declaração de constitucionalidade da CSL por meio da ADIn 15, em meados de 2007, tornou legítima a cobrança do referido tributo mesmo em face de contribuintes dotados de decisões judiciais transitadas em julgado que reconheceram a sua inconstitucionalidade e que sequer tenham sido desafiadas por ação rescisória.

Trata-se, contudo, de questão meramente teórica e sem consequências efetivas para o julgamento do presente recurso especial. Ocorre que o STF, até o presente momento, **NÃO** proferiu nenhuma decisão sob o rito da repercussão geral quanto ao aludido mérito, de forma que não há, por esse meio, norma que atribua à União legitimidade para desconsiderar os efeitos da coisa julgada obtida por decorrência automática da ADIn 15, isto é, à revelia de competente ação rescisória.

A recente afetação do RE 949.297 (2016) como recurso representativo de repercussão geral, especificamente quanto ao tema objeto do presente recurso especial, é prova cabal de que o STF não possui decisão de tal magnitude.

Se hoje não há decisão de mérito, mas mera afetação da matéria ao rito da repercussão geral, a segurança jurídica consagrada pelo instituto da coisa julgada conduz justamente ao dever de respeitar-se a decisão judicial transitada em julgado na ação **Mandado de Segurança n. 89.0011206-6**, proposta pelo contribuinte, o que é mandatório aos conselheiros do CARF.

4. Síntese conclusiva e parte dispositiva do voto.

No presente caso, não há qualquer permissivo para que a administração fiscal desconsidere a decisão transitada em julgado a favor do contribuinte, à revelia de decisão do Poder Judiciário proferida em sede de competente ação rescisória. **Mas para que pudesse prosperar o lançamento tributário impugnado no caso concreto, seria preciso que houvesse, ao tempo da lavratura do AIIM, decisão competente em ação rescisória promovida pela União desconstituindo a coisa julgada detida pelo contribuinte, que declarou, *inter partes*, a inexistência de de relação jurídico-tributária atinente à CSL.**

Diante da inexistência de alterações substanciais na matriz legal da CSL, com a manutenção do *estado de direito* objeto da **Mandado de Segurança n. 89.0011206-6**, deve ser garantida ao contribuinte a plena eficácia da coisa julgada, tornando a todos cogente o respeito à sua autoridade.

Restando evidenciado, ainda, que o caso sob julgamento está abrangido pela hipótese de incidência da norma geral e concreta do REsp 1.118.893, os julgadores administrativos que compõem o CARF estão vinculados à mandatória reprodução da decisão do STJ proferida pela sistemática dos recursos repetitivos (CPC, art. 543-C). Reproduzir a *ratio decidendi* do REsp 1.118.893 não é uma opção aos Conselheiros do CARF, mas sim um dever prescrito expressamente pelo art. 62, § 2º, do RICARF.

Por esses fundamentos, com fulcro no art. 67, §12, II, do RICARF, voto pelo NÃO CONHECIMENTO do recurso especial interposto pela PFN.

Por ter restado vencido quanto ao não conhecimento do recurso especial, no mérito, voto por NEGAR-LHE PROVIMENTO, a fim de que sejam cancelados os autos de infração lavrados em afronta à decisão judicial com trânsito em julgado obtida pelo contribuinte, que lhe garante o direito à não incidência de CSL sobre as suas atividades no período em questão.

(assinado digitalmente)
Luís Flávio Neto