



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.010038/2008-82
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-004.660 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 16 de janeiro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado QUEIROZ COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2006, 2007

DESISTÊNCIA INTEGRAL DE IMPUGNAÇÕES E RECURSOS. ART. 78, §5º, RICARF/2015

A desistência quanto à exigência de 2007, apresentada pela contribuinte, implica na insubsistência das decisões administrativas que lhe forem favoráveis, nos termos do artigo 78, §5º, do RICARF/2015. Recurso Especial provido.

SENTENÇA JUDICIAL. LIMITES DA COISA JULGADA.

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

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

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

INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA POR DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO. DECISÃO PROFERIDA EM SEDE DE MANDADO DE SEGURANÇA. LIMITAÇÃO DOS EFEITOS AO PERÍODO DE APURAÇÃO EM TORNO DO QUAL SE FORMA O LITÍGIO.

Mandado de segurança destinado a questionar, apenas, a incidência da CSLL no ano-calendário 1988 não opera efeitos em relação a exigência desta contribuição em períodos posteriores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de saneamento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), que lhe deram provimento parcial apenas para o ano 2007. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo originado por Auto de Infração de CSLL quanto aos anos de 2006 e 2007, pelas razões seguintes:

Intimado em 23/05/2008 para esclarecer o motivo do não recolhimento e nem declaração em DCTF da CSLL dos anos calendário de 2006 e 2007, o contribuinte, mediante expediente datado de 03/06/2008, informa que esta eximido de sujeitar-se ao recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, bem como, ao preenchimento da Ficha 17 da Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, em virtude de decisão judicial proferida nos autos do processo n.º

89.0092546-6, processada perante a 4ª Vara Federal da Seção Judiciária do Ceará), com trânsito em julgado na data de 04 de novembro de 1992, cuja documentação encontra-se adunada aos presentes autos.

É de conhecimento do meio jurídico que o Juízo "A quo" ao conceder a segurança deferiu a liminar por considerar inconstitucional a Lei nº 7.689/88, na parte em que tomou o mesmo fato gerador e base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, no caso o lucro, desobrigando o contribuinte a recolher essa contribuição na data de 11 de julho de 1989.

Por se tratar de duplo grau de jurisdição, os autos subiram para o TRF da 5ª Região, que confirmou a sentença.

Derrotada a União nas primeira e segunda instancias, interpôs Recurso Extraordinário nº 135052-1/210 - PE, não logrando êxito, haja vista que o despacho denegatório, da autoria do Ministro Moreira Alves, não conheceu do Recurso porque não foi acostado ao mesmo o Acórdão do Plenário do TRF/5 8 11, extinguindo o feito e, por consequência, transitando em julgado em 04/11/1992.

Em assim sendo, tendo por supedâneo a "res judicata", o contribuinte vem deixando de recolher a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Ocorre que, desde a Decisão do excelso Pretório no julgamento do Recurso Extraordinário nº138284-8-CE, a jurisprudência pátria passou a reconhecer mansa e pacificamente a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, exceto do seu artigo 8º, por ofensa ao princípio da anterioridade nonagesimal inserto no art. 195, parágrafo 6º, da Constituição Federal.

Tratando-se, pois, de relação tributária, e sendo esta de caráter continuativo, a coisa julgada não pode alcançar fatos futuros, mormente quando os fatos geradores da exação foram alterados por força de legislação superveniente.

O contribuinte apresentou impugnação administrativa (fls. 131), decidindo a decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza por julgar procedente os lançamentos (fls. 233):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007

CSLL. LIMITES DA COISA JULGADA.

Nas relações tributárias de natureza continuativa, não é cabível a alegação da coisa julgada em relação a fatos geradores ocorridos após alterações no ordenamento jurídico que origina a obrigação tributária. Assim não se perpetuam os efeitos da decisão transitada em julgado, que afasta a incidência da Lei nº 7.689/88, sob o fundamento de sua

inconstitucionalidade, quando esta foi refutada por decisão plenária do Supremo Tribunal Federal.

O contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 246), decidindo a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção por dar-lhe provimento, em acórdão cuja ementa se transcreve a seguir (**acórdão 1102-000.926**, fls. 36):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007

CSLL. LIMITES DA COISA JULGADA.

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

1.118.893MG, sujeito ao regime do art. 543-C do CPC, de observância obrigatória pelo julgador administrativo, à luz no disposto no art. 62-A do Regimento Interno do CARF.

Os autos foram remetidos à Procuradoria em 21/11/2013 (fls. 317), que interpôs recurso especial em 19/12/2013, sustentando divergência na interpretação a respeito dos **limites da coisa julgada**, apresentando como paradigma o acórdãos **1402-000.920**.

O recurso especial foi admitido pelo Presidente da 1ª Câmara (fls. 348.)

O contribuinte apresentou desistência parcial (fls. 359), explicitando que “*decidiu pela adesão ao parcelamento no que diz EXCLUSIVAMENTE ao débito de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL referente ao exercício de 2008 (período-base 2007)*”.

Nesse contexto, o então Presidente da CSRF determinou a análise da petição de desistência pela unidade de origem, com eventual retorno ao CARF (fls. 364).

A unidade de origem, assim, apartou os débitos de CSLL de 2008, transferindo-o para o processo 10380-727538/2017-48, retornando os autos ao CARF (fls. 366). Ademais, foi acostado aos autos formulário “requerimento de desistência de impugnação ou recurso administrativo” (fls. 371).

A Presidente da CSRF proferiu despacho determinando que a unidade de origem analisasse a desistência apresentada nos autos.

Em sustentação oral, o contribuinte suscita que na intimação recebida quanto ao recurso especial não consta expressa menção para apresentação de contrarrazões.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Intimação para Contrarrazões - Saneamento

Em sustentação oral, o contribuinte suscita que a intimação quanto ao recurso especial não traria expressa a possibilidade de contrarrazões.

De fato, analisando o termo às fls. 351 só consta da intimação enviada ao contribuinte:

Segue em anexo, para ciência, cópia do **Acórdão nº 1102-000.926**, Recurso Especial da Fazenda Nacional e Despacho de reexame de Admissibilidade do recurso Especial.

É permitida vista do processo, no endereço abaixo, ao interessado ou pessoa por ele legalmente autorizada.

Em que pese não conste expressamente na citada intimação, a autorização para apresentação de contrarrazões decorre do próprio princípio de ampla defesa e contraditório, prestigiados pelo regramento processual administrativo (Lei nº 9.784/1999, art. 2º e art. 3º; Decreto 70.235/1972, art. 59, II).

Ademais, o RICARF (Portaria MF 343/2015), expressamente prevê a possibilidade de contrarrazões, conforme artigo 69:

Art. 69. Admitido o recurso especial interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional, dele será dada ciência ao sujeito passivo, assegurando-lhe o prazo de 15 (quinze) dias para oferecer contrarrazões e, se for o caso, apresentar recurso especial relativa à parte do acórdão que lhe foi desfavorável.

Sobreleva considerar, ainda, que o contribuinte até o presente momento não apresentou petição formal questionando o recurso especial, a despeito do seu pleno conhecimento do recurso especial e de sua inclusão em pauta.

Assim, sem vislumbrar prejuízo ao contribuinte – devidamente cientificado da tramitação do processo - , não vislumbro irregularidade relevante para fins de saneamento ou reconhecimento de nulidade.

Conhecimento

Adoto as razões do Presidente de Câmara para **conhecimento do recurso especial** do contribuinte quanto aos dois anos.

Desistência – análise pela unidade de origem - 2007

A unidade de origem apartou o débito objeto de desistência e renúncia pelo contribuinte, conforme fls. 366. Assim, decidi pela inclusão em pauta do processo para julgamento.

Acrescento que o RICARF/2015 (Portaria MF 343/2015), ao tratar da desistência de recurso pelo contribuinte estabelece que:

Artigo 78. Em qualquer fase processual o recorrente poderá desistir do recurso em tramitação;

§1º A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.

§2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura de pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.

§3º No caso de desistência, pedido de parcelamento, confissão irretratável de dívida e de extinção sem ressalva do débito, estará configurada a renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente. (...)

§5º Se a desistência do sujeito passivo for total, ainda que haja decisão favorável a ele com recurso pendente de julgamento, os autos deverão ser encaminhados à unidade de origem para procedimentos de cobrança, tornando-se insubsistentes todas as decisões que lhe forem favoráveis. (grifamos)

De acordo com o §5º, do artigo 78, acima reproduzido, há que se reconhecer a renúncia integral do contribuinte ao debate travado em recursos julgados anteriormente pela Turma *a quo*, "tornando-se insubsistentes todas as decisões que lhe forem favoráveis". Assim, sendo incontroversa sua renúncia quanto à CSLL relativa ao ano de 2007, **conheço e dou provimento ao recurso especial** da Procuradoria, aplicando o artigo 78, §3º e §5º, do RICARF, para tornar insubsistente o acórdão recorrido relativamente a este período.

Passo, assim, à análise do **mérito recurso especial quanto ao restante da autuação (CSLL, 2006)**.

Mérito - 2006

O contribuinte obteve provimento judicial, com trânsito em julgado, segundo o qual:

“Diante do exposto, CONCEDO a segurança, para declarar incidenter tantum a inconstitucionalidade da Lei no 7.689/88, na parte em que tomou o mesmo fato gerador e base de cálculo do Imposto de Renda das pessoas jurídicas, no caso o lucro.”

Posteriormente, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela constitucionalidade da CSLL em ADI 15, tendo sido publicado tal acórdão em 31/08/2007. Colaciona-se ementa do acórdão:

I. 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**.

O Auto de Infração analisado nos presentes autos foi lavrado em 11/07/2008 – após a decisão do STF –, referindo a fatos ocorridos em 2006. Portanto, a discussão que remanesce nos autos é se haveria a retroação os efeitos da decisão o STF para desconstituir a coisa julgada em favor do contribuinte quanto a fatos anteriores.

Em precedentes desta Turma, pronunciei-me pela impossibilidade de desconsideração da coisa julgada, tendo sido vencida. Reafirmo tal entendimento, com a devida vênia aos Colegas de Turma.

Ressalte-se que em 2006 vigia o Código de Processo Civil de 1973 (Lei nº 5.869), *verbis*:

Art. 467. Denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário.

A imutabilidade da coisa julgada também tinha previsão na Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro (Decreto nº 4.657/1942), atualmente denominada Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro:

Art. 6º A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada. (Redação dada pela Lei nº 3.238, de 1957)

O ordenamento jurídico, portanto, impedia que até mesmo a nova lei respeitasse a coisa julgada.

Nesse sentido, também, a previsão da Constituição Federal, resguardando o direito à imutabilidade da sentença como cláusula pétrea (art. 5º, XXXVI).

Sobreleva considerar, ainda, que o próprio Código de Processo Civil então vigente (Lei nº 5.869/1973), legitimava os efeitos de coisa julgada em relações continuativas, como se observa do artigo 471:

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.

Apenas no caso de alteração relevante no estado de fato ou de direito – envolvidos em causa de pedir e pedido da demanda com trânsito em julgado – seria autorizada a nova decisão judicial sobre a demanda já transitada em julgado. No entanto, no caso dos autos, não houve relevante modificação na legislação que regra a CSLL analisada em demanda judicial após a decisão com trânsito em julgado favorável ao contribuinte. Tampouco poderia retroagir a decisão do STF (em 2007) para desconstituição de direito quanto a fatos (2006) resguardados pelo manto da coisa julgada. Assim, persistem os efeitos da coisa julgada no período analisado no processo (2006).

Pertinente ainda lembrar que o STJ decidiu de forma a validar o entendimento do contribuinte, reafirmando a autoridade da coisa julgada:

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.
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" (...).

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 (...).

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" (...).

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

Considerando que o STJ julgou o recurso especial sob o regime do antigo artigo 543-C, do CPC/1973, a reprodução do entendimento é obrigatória em processos administrativos pelos conselheiros do CARF, nos exatos termos do artigo 62, §2º, do RICARF (Portaria MF 343/2015):

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

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Nesse sentido, o Colegiado *a quo* deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte, reproduzindo-se a decisão do STJ. Destaco trecho do voto condutor, do ex-Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé, acompanhado pelo Colegiado *a quo*:

Na esteira do entendimento manifestado pelo STJ, em sede de recurso repetitivo, tem-se que a autoridade da coisa julgada está diretamente relacionada ao pedido formulado na ação judicial, e, conseqüentemente, ao próprio decisum. Assim, cumpre verificar, no caso concreto, qual foi o teor do pedido e da sentença concedida, pois, conforme visto, se a tutela obtida restringir-se à cobrança de tributo apenas em relação a determinado período, não há que se falar em coisa julgada para os períodos posteriores. Por outro lado, se declarada a inexistência de relação jurídico-tributária entre fisco e contribuinte, mediante declaração de inconstitucionalidade da Lei no 7.689/88, há de ser afastada a possibilidade de cobrança da CSLL com base nesse diploma legal.

A ação judicial (Mandado de Segurança nº 89.00925466, processado perante a 4ª Vara Federal da Seção Judiciária do Ceará) foi proposta em termos bastante amplos, para requerer que as impetrantes não fossem "compelidas ao recolhimento da Contribuição Social de que tratam a Medida Provisória no 22 e a Lei no 7.689/88", em face dos argumentos ali aduzidos (fls. 61). Não se limitou, portanto, a um período específico, senão antes tomou em conta justamente a perspectiva de repetição periódica da incidência do tributo.

E a sentença, proferida em 11 de julho de 1989, atendeu ao pedido das impetrantes também de forma ampla, irrestrita, sem limitações quanto ao aspecto temporal (fls. 76):

“Diante do exposto, CONCEDO a segurança, para declarar incidenter tantum a inconstitucionalidade da Lei no 7.689/88, na parte em que tomou o mesmo fato gerador e base de cálculo do Imposto de Renda das pessoas jurídicas, no caso o lucro.”

À esta sentença seguiu-se a remessa oficial e a apelação voluntária, contudo a 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região negou provimento à remessa oficial e julgou prejudicado o recurso voluntário (fls. 89). Contra essa decisão a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs o Recurso Extraordinário, contudo, este teve o seu seguimento negado pelo Ministro Moreira Alves (fls. 110).

Diante do teor da sentença transitada em julgado em favor da recorrente, portanto, e do entendimento expresso pelo STJ em sede de recurso repetitivo, que obrigatoriamente deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força do disposto no art. 62-A do seu Regimento Interno, não resta outra alternativa que não a de reconhecer a improcedência do lançamento efetuado

É fato que a jurisprudência anterior desta Corte Administrativa assentava o entendimento de que a decisão judicial não poderia influenciar o julgamento administrativo relativo ao lançamento de contribuições relativas a períodos posteriores a 1989, sob o argumento de que não teriam sido mantidas as condições fáticas e normativas em que foi proferida a sentença cujo trânsito em julgado se pretendia impingir. Consoante diversos desses precedentes, a Lei no 7.689/88 teve sua redação modificada por diversas vezes ao longo do tempo, as quais via de regra não eram tratadas pelas decisões judiciais proferidas na respectiva decisão judicial.

Contudo, no citado REsp 1.118.893/MG, o STJ manifestou entendimento diametralmente oposto, ao expressamente referir que a Lei no 7.689/88 ainda não foi revogada nem modificada em sua essência, logo, declarada a sua inconstitucionalidade, deve ser integralmente afastada a cobrança da CSLL com base no referido diploma legal. (...)

Por fim, a decisão recorrida observa ainda que, na mesma linha do defendido pela PFN no citado Parecer, dentro do próprio STJ também se encontra decisão, posterior ao REsp 1.118.893/MG, confirmando a cessação da coisa julgada em face de superveniente decisão adversa do STF (no caso, a declaração de constitucionalidade, pelo STF, da Lei no 7.689/88). (...)

Por fim, a decisão recorrida observa ainda que, na mesma linha do defendido pela PFN no citado Parecer, dentro do próprio STJ também se encontra decisão, posterior ao REsp 1.118.893/MG, confirmando a cessação da coisa julgada em face de superveniente decisão adversa do STF (no caso, a declaração de constitucionalidade, pelo STF, da Lei no 7.689/88).

E mesmo que se entenda pela automática cessação dos efeitos da coisa julgada –, a partir da decisão do STF, em ADI 15, publicada em 31/08/2007 – tal eficácia atingiria fatos geradores posteriores a tal decisão, mas não os fatos analisados no recurso especial da Procuradoria no presente processo (2006).

Exatamente nesse sentido, a própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, no Parecer Normativo nº 492/2011 menciona:

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

Assim, voto por **negar provimento ao recurso especial da Procuradoria quanto ao período de 2006**, mantendo o acórdão recorrido.

Conclusão

Pelas razões expostas, voto por **conhecer e negar provimento ao recurso especial da Procuradoria** especificamente quanto à CSLL do ano de 2006.

Quanto à CSLL do ano de 2007, **conheço e dou provimento ao recurso especial** da Procuradoria, aplicando o artigo 78, §3º e §5º, do RICARF, para tornar insubsistente o acórdão recorrido.

(documento assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Redatora designada

Para solução da questão posta nestes autos, referente ao ano-calendário 2006, a maioria qualificada desta 1ª Turma tem adotado parâmetros de decisão distintos daqueles fixados pela I. Relatora e pelo voto condutor do acórdão recorrido. Tais parâmetros estão claramente expostos na última manifestação deste Colegiado, expressa no voto da Conselheira Viviane Vidal Wagner exarado no Acórdão nº 9101-004.109, a seguir transcrito:

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

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

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

[...]

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

[...]

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

Este órgão colegiado tem decidido de forma reiterada no sentido de que, quando da análise dos efeitos específicos da decisão transitada em julgado, há que se verificar os

exatos termos dessa decisão, as normas que foram por ela cotejadas, a extensão precisa dos seus efeitos e a data da ocorrência dos fatos geradores a que se aplica, de forma a verificar-se se há descompasso entre a decisão que transitou em julgado e os efeitos do REsp nº 1.118.893/MG. São inúmeros os precedentes proferidos por esta 1ª Turma da CSRF nessa direção. De minha relatoria foram os acórdãos nº 9101-003.933 e 9101-003.939, ambos julgados, em 5 de dezembro de 2018, como paradigma de recursos repetitivos.

Dado que a discussão se repete, peço permissão novamente para fazer menção à ementa e a trechos do voto do Conselheiro André Mendes de Moura, no Acórdão nº 9101-003.221, proferido em sessão realizada em 8/11/2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

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

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

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

No caso dos autos, consoante documentos juntados ao processo (fls. 297 e ss. do vol.2), verifica-se que se trata de ação judicial ordinária objetivando seja declarado o direito de não pagar a exigência referente ao exercício de 1989, ano-base 1988, de novo tributo instituído pela Lei nº 7.689/88.

Após sentença favorável, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região, em sede de apelação, reconheceu:

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

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

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

3). Decisão do Plenário na AMS nº 89.01.1361477 MG, por maioria. Ressalva pessoal.

4. Recurso improvido.

Essa decisão prevaleceu, após ter sido negado seguimento ao recurso extraordinário da União Federal, em despacho transitado em julgado, conforme certidão de trânsito (fls. 337 do vol.2).

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

19 e 20); a Lei nº 9.430/96 (arts. 28 a 30, sendo que o art. 28 remete aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71 da mesma Lei); e a Lei nº 10.637, de 2002 (arts. 35 a 37, 45).

No auto de infração de que trata este processo administrativo, a exigência da CSLL refere-se aos anos-calendário 2004 a 2007 e tem por enquadramento legal os seguintes dispositivos: art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; arts. 10 e 11 da Lei nº 8.212/91; art. 28, da Lei nº 9.430/96; e art. 37 da Lei nº 10.637/2002 (fls. 05 do vol.1).

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

[..]

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

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

[...]

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

Na específica hipótese dos autos, a decisão transitada em julgado atingiu a relação de direito material, ao concluir que a cobrança da contribuição social das Lei 7.689/88 e 7.787/89 seria inconstitucional, e a exação somente poderia ser cobrada a partir de uma nova relação jurídico-tributária estabelecida em lei nova. Por isso, pertinente verificar quais foram as alterações introduzidas pelas Leis 7.856/89, 8.034/90, LC 70/91, 8.383/91 e 8.541/92. Vejamos:

Lei 7.856/89:

Art. 2º A partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período-base de 1989, a alíquota da contribuição social de que se trata o artigo 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passará a ser de dez por cento.

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

Lei 8.034/90:

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

"Art. 2º...

§ 1º ...

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

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

- 2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;
- 3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;
- 4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;
- 5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;
- 6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base."

LC 70/91:

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

Lei 8.383/91:

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

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

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

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

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

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

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

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

Lei 8.541/92:

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

§ 1º A base de cálculo da contribuição social para as empresas que exercerem a opção a que se refere o art. 23 desta Lei será o valor correspondente a dez por

cento da receita bruta mensal, acrescido dos demais resultados e ganhos de capital.

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

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

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

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

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

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

b) compensada, corrigida monetariamente, com a contribuição mensal a ser paga nos meses subsequentes ao fixado para entrega da declaração anual, se negativa, assegurada a alternativa de restituição do montante pago a maior.

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

Disso se depreende que algumas das normas que serviram para fundamentar o auto de infração não foram analisadas no julgamento do REsp 1.118.893/MG. É o caso dos art. 28, da Lei nº 9.430/96 e art. 37 da Lei nº 10.637/2002.

Assim, não se pode dizer que esses dispositivos estariam alcançados pelo REsp 1.118.893/MG, a ponto de não poderem ser aplicados a quem porventura tenha uma decisão judicial favorável fundamentada na inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, que foi o objeto de pedir da ação ordinária ajuizada pelo contribuinte, e o julgamento proferido no REsp 1.118.893/MG.

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

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

[...]

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

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

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

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

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

Há que se ressaltar, também, que foi a Lei nº 7.689/1988, tanto em 1994, quanto também em 1996 — anos anteriores ao anos-calendário em referência (2007 e 2008) reafirmada constitucionalmente pelas Emendas Constitucionais nºs 1, de 1994, e 10, de 1996, (“mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988”), o que, por si só, convalidaria qualquer outra possível pecha de inconstitucionalidade que, até então, se lhe pudesse impingir (v.g., mesma base de cálculo e mesmo fato gerador do imposto de renda, administração e fiscalização por parte da Receita Federal do Brasil, criação antes da entrada em vigor do sistema tributário, entre outras).

2) Após prolatada a decisão em que, indiretamente, se estriba o contribuinte (AMS nº 89.01.136147/ MG – 03/10/1991), diversas normas que vieram tratar da CSLL foram editadas antes de 2007 (primeiro ano-calendário do lançamento em questão), e.g.: LC nº 70/1991 (art. 11), 8.383/1991 (arts. 41, 44, 79, 81, 86, 87, 89, 91 e 95), 8.541/1992 (arts. 22, 38, 39, 40, 42 e 43), 9.249/1995 (arts. 19 e 20), 9.430/96 (arts. 28 a 30, sendo que o art. 28 remete aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71 da mesma Lei) e 10.637/2002 (arts. 35 a 37 e 45).

Dessas normas, apenas as LC nºs 70/1991, 8.383/1991 e 8.541/1992 (além das Leis 7.856/1989, 8.034/1990 e 8.212/1991) estão cotejadas no REsp. 1.118.893/MG. Ou seja, não se pode aplicar o referido REsp. 1.118.893/MG sob os aspectos materiais do caso presente em virtude de que ele não tratou de diversas alterações legislativas que aqui se aplicam e que afetaram a materialidade e os aspectos de contorno do fato gerador da CSLL – o que, evidentemente, não teria mesmo o condão de fazer, ainda que fosse uma lei. Aceitar-se isso configuraria uma extensão indevida, uma legiferação abusiva por via de decisão judicial, com efeitos prospectivos no ordenamento que só são possíveis de existir em texto constitucional. Veja-se que o lançamento,

consubstanciado no Auto de Infração, além da Lei nº 7.689/1988, remete expressamente à Lei nº 8.981/1995 (art. 57), à Lei nº 9.249/1995 (art. 2º) e à Lei nº 9.316/1996 (art. 1º) – leis que não foram objeto de análise no REsp. 1.118.893/MG. De lembrar que, quando a Lei 9.430/1996 foi publicada, já era pacífico que a CSLL poderia ser regulada por lei ordinária, um dos fundamentos do acórdão que transitou em julgado a favor do contribuinte, quando afastou a incidência da CSLL com base na Lei nº 7.689/1988.

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

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

Porém, há que se observar que o referido Acórdão do STJ não considerou, ao decidir, os efeitos específicos das decisões em sede de controle concentrado (nem mesmo em obter dicta).

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

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

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

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

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

Adotando-se essa mesma linha de raciocínio, os efeitos futuros ou prospectivos **do Recurso Extraordinário nº 146.7339SP, de 1992, do STF**, transitado em julgado **em 1993**, devem, também, ser respeitados, sob pena de se negar validade — o que é ainda pior — ao próprio controle **difuso seguido de Resolução do Senado!!!**

Dessa forma, o julgamento posterior pelo STF, em controle **difuso seguido de Resolução do Senado**, não afasta, retroativamente, a eficácia da coisa julgada — ou seja, não afasta “a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada”, nas palavras do próprio STJ, mas afasta, sim, essa eficácia, posteriormente, em face de sua força normativa e executiva.

Para o passado, portanto e apenas para ele, faz-se necessária a interposição de ação rescisória, se se pretender desfazer os efeitos da coisa julgada nesse período.

*Ao julgar o RE nº 146.7339/SP, de 1992, e também o RE nº 150.7641/PE, o STF decidiu pela constitucionalidade da Lei nº 7.689/1988 (exceto seu art. 8º e 9º que não afetam o lançamento em debate no presente processo). A decisão **daquele primeiro RE** tem o seguinte teor, no que importa especificamente para o presente debate:*

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

[...].

*Considerando que a decisão do RE nº 146.7339/SP foi proferida pelo STF em 29/06/1992 e publicada em 01/07/1992, com trânsito em julgado em 13/04/1993 e que a **Resolução do Senado de nº 11, foi editada em 04/03/1995 e publicada em 12/04/1995**, restou afastada a coisa julgada alegada pelo contribuinte, que tinha sob fundamento a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/1988, o que atinge os anos-calendário de 2007 e 2008, objeto destes autos.*

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

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

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

[...].

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

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

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

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

Ao julgar a ADIn nº 152/DF, o STF decidiu pela constitucionalidade da Lei nº 7.689/1988 (exceto seus arts. 8º e 9º que não afetam o lançamento em debate no presente processo). A decisão tem o seguinte teor, no que importa especificamente para o presente debate:

EMENTA:

[...]

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

[...]

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

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

Como visto, no caso dos autos, foram apontados no enquadramento legal da autuação os seguintes dispositivos: art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; arts. 10 e 11 da Lei nº 8.212/91; art. 28, da Lei nº 9.430/96; e art. 37 da Lei nº 10.637/2002 (fls.05 do vol.1). Desses, o art. 28, da Lei nº 9.430/96 e art. 37 da Lei nº 10.637/2002 não foram tratados no REsp. 1.118.893/MG.

Assim, pelas razões acima expostas, que adoto, entendo que deve ser afastada a aplicação do REsp. 1.118.893/MG para o caso presente, o que não implica em descumprir o art. 62, § 2º, do RICARF, Anexo II, uma vez que o referido REsp aqui não se aplica.

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

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

Por tudo isso, deve ser mantido o lançamento principal.

No presente caso, trata-se do Mandado de Segurança nº 89.0092546-6, no qual foi proferida sentença declarando inconstitucional a Lei nº 7.689/88, *na parte em que tomou o mesmo fato gerador e base de cálculo do Imposto de Renda das pessoas jurídicas, no caso o*

lucro, seguindo-se a negativa de provimento à remessa de ofício e à apelação da União, bem como a negativa de conhecimento ao recurso extraordinário da União e o trânsito em julgado em 04/11/1992. Porém, como a exigência em debate se reporta ao ano-calendário 2006, ela também é afetada pelos arts. 10 e 11 da Lei nº 8.212/91; art. 28, da Lei nº 9.430/96; e art. 37 da Lei nº 10.637/2002, citados na transcrição anterior. Logo, também aqui há incidência de normas que não foram analisadas no julgamento do REsp 1.118.893/MG, o que impõe, da mesma forma, o afastamento da aplicação do REsp. 1.118.893/MG para o caso presente.

Para além disso, esta Relatora já teve a oportunidade de analisar o Mandado de Segurança em referência e concluiu, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 1101-001.073, que a discussão ali se circunscrevia à incidência da Lei nº 7.689/88 no ano-calendário 1998. Veja-se:

Os excertos destacados evidenciam que o Superior Tribunal de Justiça analisou a prevalência de uma decisão de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, proferida em sede de **ação declaratória**, tendo em conta a subsequente exigência de **CSLL devida no ano-calendário 1991**, e assim influenciada pelas *Leis 7.856/89, 8.034/90, 8.212/91 e Lei 8.383/91, além da Lei Complementar 70/91*. Diante deste contexto, firmou-se o entendimento de que a declaração de inexistência da relação jurídica subsistia em face de atos legais que não alteraram materialmente a incidência da questionada contribuição.

Já no presente caso, para afastar exigência de CSLL pertinente ao **ano-calendário 2005**, fundamentada não só na Lei nº 7.689/88 (art. 2º e seguintes), como também no **art. 28 da Lei nº 9.430/96 e no art. 37 da Lei nº 10.637/2002**, a recorrente invoca uma decisão proferida em sede de **mandado de segurança** impetrado em 1989.

Concluo, daí, que a matéria infraconstitucional aqui em debate não foi analisada pelo Superior Tribunal de Justiça, motivo pelo qual este Colegiado não está obrigado a reproduzir, no presente litígio, o que decidido no Recurso Especial nº 1.118.893-MG.

Prosseguindo, observo que a contribuinte em questão já obteve decisão desfavorável neste Conselho, em acórdão assim ementado:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO — COISA JULGADA — FALTA DE LEI COMPLEMENTAR — ALTERAÇÃO DO ESTADO DE DIREITO — ART. 471, I, DO CPC — Havendo decisão judicial declarando a inconstitucionalidade da Contribuição Social sobre o Lucro instituída pela Lei 7689/88, em razão de falta de lei complementar a coisa julgada é abalada quando é alterado o estado de fato ou de direito, nos termos do art. 471, I, do CPC. Com a edição da Lei Complementar 70/91, cujo artigo 11 convalidou as normas jurídicas veiculadas pela Lei 7689/1988, houve alteração no estado de Direito. Não havendo também que se falar em coisa julgada, se a decisão invocada se refere a exercícios anteriores (SUMULA 239 do STF). (*Acórdão nº 108-09.011, sessão de 21 de setembro de 2006, exercícios de 1999 a 2004*)

No mesmo sentido foram as decisões proferidas em face de lançamentos formalizados contra outras impetrantes que figuram no Mandado de Segurança nº 89.05.18900-4, quais sejam:

- Queiroz Comércio e Participações S.A.:

CSLL. COISA JULGADA. MUDANÇA DO CONTEXTO NORMATIVO TRATADO NA AÇÃO JUDICIAL. Não há como se admitir que a coisa julgada produzida na demanda judicial movida pelo contribuinte possa influenciar o julgamento desse procedimento administrativo, ante a modificação superveniente das condições fáticas e normativas em que proferida a sentença cujo trânsito em julgado se pretende impingir. (*Acórdão nº 103-23.193, sessão de 12 de setembro de 2007, exercícios de 2002 a 2005*)

- Florestal Maracaçumé Ltda

CSLL - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - AÇÃO DECLARATÓRIA - 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 (STF). A *coisa julgada* em matéria tributária não produz efeitos além dos princípios pétreos postos na Carta Magna, a destacar o da isonomia. *Acórdão nº 105-14.186, de 14 de agosto de 2003, exercícios de 1999 a 2001*)

Da petição inicial do Mandado de Segurança nº 89.05.18900-4 constam os seguintes argumentos:

I – DOS FATOS:

[...]

Aprovada integralmente pelo Congresso Nacional, a referida Medida Provisória nº 22 tornou-se na Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, publicada no Diário Oficial da União, em data de 16 de dezembro de 1988, a qual, em seu art. 89, dispôs que a Contribuição Social, incidente sobre o lucro das pessoas jurídicas:

“... será devida a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988.”

Esse evento jurídico incorre, porém, em flagrantes contrariedades à Lei Maior, conforme mostrar-se-á a seguir.

II – DO DIREITO

[...]

Revela-se, a toda evidência, inconstitucional, como se vê, o art. 8º, da mencionada Lei 7.689/88, que pretende fazer incidir a Contribuição Social sobre o lucro das pessoas jurídicas apurado no período-base de 1988, lucro esse verificado no dia 31 de dezembro desse mesmo ano, antes, portanto, do termo final dos 90 (noventa) dias estabelecido pela Constituição Federal vigente, em o §6º do art. 150.

[...]

A instituição de contribuições sociais deve obedecer o princípio legal determinado pelo artigo 149, da Carta Magna vigente, o qual estabelece como forma legal, para a sua criação, Lei Complementar, nos mesmos critérios aplicáveis aos tributos, segundo as regras dos art. 146, inciso III e 150, incisos I e III [...]. Inobservado foi, por certo, o disposto no parágrafo 4º, do artigo 195, combinado com o artigo 154; I, da nova Constituição, que dispõe que a contribuição social, mesmo criada por Lei Complementar, dever ser não-cumulativa e que seu fato gerador e base de cálculo não podem ser idênticos aos de outros tributos contidos na Constituição de 1988.

[...]

Como se observa, sob qualquer ângulo em que examinadas e consideradas, afiguram-se inconstitucionais a Medida Provisória nº 22 e a Lei nº 7.689/88, sendo, por conseguinte, ilegal e abusiva a pretensão da autoridade coatora em formular a exigência da Contribuição Social sobre o lucro das Impetrantes, considerado o período-base encerrado em 31 de dezembro de 1988.

III - DO CABIMENTO DA MEDIDA LIMINAR

Embasadas em o art. 7º, inciso II da Lei nº 1.533, de 31 de dezembro de 1951, requerem as Impetrantes a Vossa Excelência, se digne de conceder-lhes medida liminar para efeito de **não se sujeitarem à exigência impugnada e para que se**

abstenha a autoridade impetrada de exigir-lhes a Contribuição Social de que tratam a Medida Provisória nº 22 e a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988 sobre o seu lucro considerado o período -base encerrado em 31 de dezembro de 1988 [...]

[...]

IV – DO PEDIDO No mérito, pedem as Impetrantes a Vossa Excelência, que lhes concedida a segurança em definitivo, para não serem compelidas ao recolhimento da Contribuição Social de que tratam a Medida Provisória nº 22 e a Lei nº 7.689/88, **cuja exigência ora impugnam face os fundamentos de fato e de direito alinhados neste mandamus.**

[...]

Atribuindo a causa, para efeito de custas, **o valor de NCZ\$ 88.828,80**, e pedindo a condenação do Impetrado nos ônus da sucumbência.

Como se vê, embora tecendo argumentos de direito que poderiam culminar na declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 em períodos posteriores ao período-base de 1988, a abordagem dos fatos, o pedido de liminar e final, e o valor atribuído à causa (correspondente à soma dos depósitos judiciais pertinentes à CSLL devida no ano-calendário 1988 pelas impetrantes, conforme detalhado na petição), não deixam dúvida que a pretensão das impetrantes era, apenas, afastar a exigência da contribuição naquele período base.

A sentença, por sua vez, concedeu a segurança, declarando a inconstitucionalidade da norma *incidenter tantum*, por entender inadmissível a incidência sobre base de cálculo que já se sujeita ao imposto de renda. Já o Tribunal Regional da 5ª Região negou provimento ao recurso de ofício invocando entendimento firmado em casos anteriores, no sentido de que seria necessária lei complementar para instituir a contribuição em referência, dado que ela não se configuraria contribuição para a seguridade social. O recurso extraordinário interposto pela União Federal não foi conhecido por inobservância de requisitos formais, e o trânsito em julgado verificou-se em 04/11/92.

Diante deste contexto, discordo do I. Relator acerca dos efeitos do controle difuso de constitucionalidade da norma promovido na ação judicial em referência. A *norma individual e concreta aplicável ao caso* teve sua eficácia limitada ao pedido do sujeito passivo declinado no mandado de segurança, e assim vinculou-se apenas ao período-base de 1988.

Relevante reproduzir as lições de Hugo de Brito Machado (in **A petição inicial no mandado de segurança em matéria tributária** - Repertório de Jurisprudência e Doutrina sobre Processo Tributário, Ed. Revista dos Tribunais, 1994, p. 28) acerca do alcance da sentença proferida em sede de mandado de segurança:

Por outro lado, a sentença proferida no mandado de segurança não consubstancia, em princípio, uma tese jurídica, como acontece com a sentença proferida em ação declaratória. A questão jurídica nele apreciada rende ensejo a elaboração de uma tese jurídica, mas esta servirá simplesmente de fundamento da decisão. Assim, não ganhará eficácia de coisa julgada.

Nas questões tributárias pode haver disputa a respeito de elementos circunstanciais, ocasionais, que eventualmente interferem no modo de ser da relação tributária. Pode ocorrer, porém, que se discuta a respeito de elementos essenciais, permanentes, da relação tributária.

Enquanto na primeira hipótese não é importante o uso da ação declaratória, na segunda ele é decisivo, pois permite a obtenção de coisa julgada capaz de dar segurança às partes na relação tributária, tornando desnecessária a reprodução de ações idênticas. Embora ainda não se tenha jurisprudência pacífica neste sentido, valiosos precedentes podem ser invocados, entre os quais um julgado do Superior Tribunal de Justiça.

Pode ocorrer que se tenha dúvida sobre a validade de uma norma. Pode-se por em dúvida, como frequentemente acontece em matéria tributária, a constitucionalidade de uma lei. Também neste caso a propositura da ação só é viável se já ocorrido o suporte fático da questionada lei. Somente pela via da ação direta, perante o Supremo Tribunal Federal, é viável o questionamento da constitucionalidade da lei em tese.

O uso adequado da ação declaratória é de fundamental importância. Ele não se destina a remover o ato lesivo, mas a ensejar uma declaração. Não pode, por isso mesmo, ser substituída, em qualquer caso, pelo mandado de segurança.

Este ensinamento foi adotado pelo Supremo Tribunal Federal, conforme se verifica nas ementas dos seguintes julgados:

Processo Civil — Mandado de Segurança. Não se presta à obtenção de sentença preventiva genérica, aplicável a todos os casos futuros da mesma espécie. (2ª Turma do STF, Ag. 91060).

Sentença proferida em mandado de segurança não faz coisa julgada quanto à ilegitimidade, em tese, da cobrança de certo tributo, visto que a concessão do writ diz respeito estrito à cobrança típica do tributo em exercício determinado. (*Recurso Extraordinário nº 100.125-PR, Relator Ministro Francisco Rezek*).

O Superior Tribunal de Justiça também apreciou a eficácia das decisões proferidas em sede de Mandado de Segurança, nos autos do REsp nº 599.764/GO, em acórdão que transitou em julgado em 26/11/2004, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535, DO CPC. NÃO CONFIGURADA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE TOTAL DA LEI 7.689/88.

LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA.

INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. SÚMULA 239 DO STF.

1. Inexiste ofensa ao art. 535 do Código de processo Civil quando o Tribunal aprecia as questões fundamentais ao deslinde da controvérsia posta, não sendo exigido que o julgador exaure os argumentos expendidos pelas partes, posto incompatíveis com a solução alvitrada.

2. A sentença proferida em Mandado de Segurança, desonerando o contribuinte impetrante do adimplemento de obrigação tributária prevista em lei, somente surte efeitos em relação a período determinado, mencionado no bojo da ação mandamental. Súmula 239/STF: "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores".

3. Deveras, a declaração incidental de inconstitucionalidade da Lei que institui a cobrança de tributo, proferida em sede de ação mandamental, não integra o dispositivo da sentença, não sendo alcançada pelo efeito preclusivo da coisa julgada.

4. Conseqüentemente, a despeito de declarada inconstitucional a Lei 7698/88 outras advieram, a saber: Lei 7.856/89 (art. 2º); Lei 8.034 (art. 2º); Lei 8.212/91 (art. 23, I) e Lei Complementar 70/91 (art. 11) legitimando a exação.

[...]6. Desta sorte, considerando-se a relação tributária e sua dinâmica no tempo, pode haver cobrança de tributo após cada fato gerador nos períodos supervenientes à coisa julgada pela presença de relações jurídicas de trato sucessivo.

7. Recurso especial improvido.

O Ministro Arnaldo Esteves de Lima também aborda este aspecto no voto proferido em face do REsp nº 1.118.893/MG, nos seguintes termos:

Consoante se verifica, segundo um dos precedentes que deram origem à Súmula 239/STF, em matéria tributária, **a parte não pode invocar a existência de coisa julgada no tocante a exercícios posteriores quando, por exemplo, a tutela jurisdicional obtida houver impedido a cobrança de tributo em relação a determinado período, já transcorrido, ou houver anulado débito fiscal.** Se for declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, não há falar na restrição em tela.

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

Essa equivocada compreensão limita sobremaneira a jurisdição. É como se o contribuinte, ao ingressar em juízo, independentemente da relação de direito material em discussão, do meio processual escolhido e da natureza do pedido formulado, já soubesse que, com o início do novo exercício, aquilo que lhe for assegurado perderá sua eficácia. Hipótese em que o ente tributante estaria permanentemente seguro de que a sucumbência estaria restrita ao exercício no qual proposta a ação judicial, o que não se mostra razoável, tampouco consentâneo com a garantia da segurança jurídica.

No caso, em se tratando, ainda, de ação declaratória, impõe-se a transcrição do ensinamento do Prof. Celso Agrícola Barbi (Ação Declaratória Principal e Incidente . Rio de Janeiro: Forense, 1976, pp. 17/18), que, após discorrer a respeito das ações existentes, consignou, com a agudez de sempre, sobre a certeza que se busca nesse tipo de ação:

Chega-se, assim, à conclusão de que a sentença declaratória é aquela que apenas dá a certeza oficial sobre a relação deduzida em juízo; nenhum outro efeito específico tem ela, salvo o de acabar com a incerteza, declarando a existência ou a inexistência de uma relação jurídica e, excepcionalmente, de um fato. E a ação declaratória é a que visa à obtenção dessa espécie de sentença. (negrejou-se)

Assim, discordo do I. Relator que dá ênfase ao segundo caso citado no julgado abaixo, pois vislumbro que o litígio presente enquadra-se, precisamente, no primeiro caso referido:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO PROFERIDA EM MANDADO DE SEGURANÇA. COISA JULGADA TRIBUTÁRIA. NÃO-OCORRÊNCIA. PEDIDO FORMULADO NA INICIAL LIMITADO A DETERMINADO EXERCÍCIO. PARTE DISPOSITIVA DA DECISÃO. LIMITAÇÃO DE EXERCÍCIO FINANCEIRO. APLICAÇÃO DA SÚMULA 239/STF. RECURSO PROVIDO.

1. A coisa julgada tributária deve ser determinada em função das partes, da causa de pedir e do pedido formulado na inicial. Este último, por sua vez, pode estar delimitado a uma cobrança, num dado exercício financeiro, ou estar relacionado ao tributo, em si mesmo.

2. No primeiro caso, em que o pedido diz respeito a um débito situado em exercício certo, deve ser aplicado o teor da Súmula 239/STF: "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores. " 3. No segundo caso, não se referindo o pedido a exercício financeiro específico, mas ao reconhecimento da inconstitucionalidade ou ilegalidade da exação, ou de sua imunidade ou isenção, por exemplo, deve ser afastada a restrição inserta na mencionada súmula. Isso porque,

nessa hipótese, há uma abrangência no pedido e, portanto, sendo esse julgado procedente, a coisa julgada terá efeitos mais amplos, ou seja, abarcará as situações jurídicas posteriores, não se restringindo a exercício financeiro específico.

4. Assim, deve-se ter em conta que a coisa julgada somente protege o que foi objeto do pedido e, por conseguinte, da decisão, de maneira que, se o pedido foi abrangente, a decisão também o será, não se aplicando a Súmula 239/STF, na medida em que a coisa julgada terá maior amplitude; se o pedido restringir-se a determinado exercício, então a decisão estará limitada a esse, incidindo o enunciado da súmula em apreço.

5. Essa mesma interpretação deve ser dada, em se tratando de ação mandamental. Assim, se o ato ilegal ou abusivo é declarado indevido, de forma genérica, em relação às situações jurídicas a ele ligadas como um todo, a coisa julgada projetar-se-á a exercícios financeiros futuros, até que haja alguma alteração no estado de fato e/ou de direito da decisão. No entanto, se o ato ilegal ou abusivo lastreia-se em exercício financeiro específico, a decisão fará coisa julgada somente em relação a este.

6. No caso dos autos, o pedido constante do writ, assim como a parte dispositiva da decisão transitada em julgado, têm natureza restrita, na medida em que estão vinculados a exercício financeiro específico. Desse modo, não se operou a coisa julgada em relação aos exercícios financeiros seguintes, sendo plenamente aplicável a Súmula 239/STF.

7. Recurso especial provido. (RESP 576.926/PE; Min. Denise Arruda; DJ 30.6.2006; sem grifos no original)

Limitados os efeitos da coisa julgada invocada pela recorrente, a incidência da CSLL no ano-calendário 2005 é validada nos termos da decisão proferida pelo, Supremo Tribunal Federal, em face do Recurso Extraordinário nº 138.284-CE, assim ementada:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. LEI nº 7.689, DE 15.12.88.

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

II. – A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, é uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parág. 4º do mesmo art. 195 é que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deverá observar a técnica de competência residual da União (C.F., art. 195, parág. 4º; CF, art. 154, I). Posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, “a”).

III. – Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada.

IV – Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa é que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1º).

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

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

As conclusões assim exaradas são aplicáveis ao caso presente como razões de decidir porque, como explicitai, as decisões judiciais que favoreceram a interessada não alcançaram *relação jurídica de trato sucessivo*, mas apenas a incidência da CSLL no período-base de 1988, como delimitado pelas impetrantes na inicial do Mandado de Segurança.

Por esta razão, também, não há porque discutir a retroação dos efeitos da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, em controle concentrado de constitucionalidade, na ADI nº 15. Não há coisa julgada que afete períodos posteriores a 1988, e a exigência em 2005 está fundamentada em lei validamente editada.

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA