



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

Processo n° 10380.010250/2007-69
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 1101-001.073 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2014
Matéria CSLL
Embargante CONSELHEIRO BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR
Interessado PARAGÁS DISTRIBUIDORA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ACÓRDÃO EMBARGADO QUE LANÇOU MÃO DO PARECER PGFN N. 492/2011 DE FORMA OBSCURA. São admitidos os embargos quando há obscuridade a ser sanada.

CSLL. 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.

Embargos de Declaração acolhidos, sem efeitos modificados, de modo que o Recurso Voluntário subsiste improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: 1) por unanimidade de votos, ADMITIR os embargos de declaração; e, 2) por maioria de votos, NÃO ACOLHER os embargos com efeitos infringentes, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior e votando pelas conclusões da divergência o Conselheiro Marcos Vinícius Barros Ottoni, sendo designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Relator

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Mônica Sionara Schpallir Calijuri, Joselaine Boeira Zatorre e Marcos Vinícius Barros Ottoni.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado em desfavor da ora Recorrente para exigência de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido atinente ao ano-calendário 2005.

As seguintes esclarecedoras informações constam do Auto de Infração:

Em procedimento de Revisão Interna faz-se o presente lançamento de ofício tendo em vista que o contribuinte deixou de recolher e declarar em DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais o valor devido da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL, relativa ao ano-calendário de 2005, embora as demonstrações financeiras da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica daquele ano apresentadas pelo contribuinte, bem como informações prestadas em resposta à intimação inicial, indiquem a existência de fato gerador dessa contribuição (...)

Intimado em 26/07/07 para esclarecer a razão do não recolhimento dessa contribuição, o contribuinte, mediante expediente datado de 16/08/07, informa que está 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 nº 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. (fl. 4)

Destarte, tem-se que o contribuinte deixou de proceder ao recolhimento da CSLL pelo fato de que, a seu sentir, estava desobrigado do recolhimento dessa contribuição em decorrência de decisão judicial transitada em julgado que deu pela inconstitucionalidade do tributo nos moldes da Lei n. 7.689/88.

Na ação judicial de que se cuida, a sociedade empresária – assim como outras pessoas jurídicas de direito privado – impetrou Mandado de Segurança cujo pedido foi assim deduzido, *verbis*:

No mérito, pedem as Impetrantes a Vossa Excelência, (sic) que lhes conceda 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 impugnaram face os fundamentos de fato e de direito alinhados neste mandamus. (fls. 53-54)

O juízo de 1º grau acolheu integralmente a demanda em questão, sendo que os ulteriores Recurso de Apelação e Remessa de Ofício não foram acatados pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da 5ª Região. A União interpôs, então o Recurso Extraordinário n. 135052, que não foi conhecido em decisão da lavra do eminente Ministro Moreira Alves que repousa ao fólio n. 103, **de modo que o trânsito em julgado operou-se em 4 de novembro de 1992**.

Nada obstante, a autoridade autuante houve por bem lavrar o vertente lançamento, forte no fato de a jurisprudência posterior do Excelso Pretório ter se consolidado no sentido da constitucionalidade do tributo de que se cuida, o que teria tido lugar nos autos do Recurso Extraordinário n. 138.284-8/CE.

Em síntese, o que motivou o Auto de Infração em destaque foi o seguinte raciocínio: como a relação jurídico-tributária discutida no Mandado de Segurança em que a contribuinte obteve decisão favorável consubstancia relação de trato sucessivo, concluiu a Receita Federal que aquela coisa julgada não poderia prevalecer para anos-calendários futuros, tendo em vista que muitas foram as alterações legislativas havidas após a prolação da decisão que transitou em julgado e mormente após a jurisprudência da Suprema Corte firmar-se em sentido contrário à decisão definitiva em benefício do sujeito passivo.

Regularmente intimado, o contribuinte apresentou a tempestiva Impugnação de fls. 154 e seguintes.

Nesta peça, aduziu que o lançamento em vergaste representa inconteste violação à coisa julgada, eis que a decisão que transitou em julgado em 4.11.1992 reconheceu a inconstitucionalidade da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido de forma irrestrita, não tendo qualquer limitador de ordem temporal.

Asseverou, ainda, que as alterações legislativas ulteriores não alteraram o aspecto material da incidência, contemplando meras modificações de alíquota e base de cálculo, o que não teria o condão de representar óbice à plena operatividade da eficácia da coisa julgada, que lhe garantia a não sujeição ao gravame.

A impugnação foi desprovida pela Colenda DRJ em acórdão assim ementado, *litteris*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2005

CONCESSÃO DE LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA. INCONSTITUCIONALIDADE LEI 7.689/88. TRÂNSITO EM JULGADO. LIMITES DA COISA JULGADA. LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE.

Nas relações tributárias de natureza continuativa, não é cabível a alegação da coisa julgada em relação a fatos geradores

ocorridos após a edição de alterações legislativas com aptidão suficiente para o expurgo das inconstitucionalidades observadas quando da instituição da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Assim, a eficácia do comando judicial fica restrita aos períodos de incidência em que a exação fiscal ainda não havia sido atingida pelas alterações legislativas posteriormente processadas que, conforme decidido pelo STF, implicaram na inconstitucionalidade tão-somente do art. 8º da Lei nº 7.689/88.

Contra esse v. acórdão, volta-se o presente Recurso Voluntário, no qual a contribuinte traz à balha basicamente as mesmas questões deduzidas na postulação que instalou esse Processo Administrativo.

Ainda, pede a aplicação do art. 62-A do Regimento Interno deste Colendo CARF, eis que o STJ, apreciando questão análoga à presente, apreciou o Recurso Especial Repetitivo n. 1.118.893/MG, cujo entendimento conduziria ao cancelamento da exação controvertida.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

O Recurso Voluntário é tempestivo e, portanto, dele tomo conhecimento.

Da inexistência de impactos de decisão do STF – em controle concreto de constitucionalidade – sobre a coisa julgada anteriormente formada

A questão submetida ao crivo deste Colegiado é complexa, tormentosa, sendo bastante profícuo o debate sobre o tema.

In casu, o contribuinte impetrou Mandado de Segurança com vistas a eximir-se da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, instituída pela Lei n. 7.689/88, sendo que se sagrou vitorioso nesta demanda, tendo transitado em julgado – nos idos de novembro de 1992 – decisão que reconhecia a inconstitucionalidade do tributo em referência.

Essa decisão – em absoluta congruência com o pedido deduzido no *mandamus* – não se cingiu a um exercício apenas, de modo que virtualmente seus efeitos também se produziram no futuro, para além dos anos-calendários que se estenderam entre a impetração e o trânsito em julgado da decisão judicial. A esse ponto retornarei em seguida.

O ordenamento constitucional brasileiro encerra tanto o controle concreto de constitucionalidade quanto o controle de constitucionalidade em abstrato, exercido de forma concentrada pelo órgão de Cúpula do Poder Judiciário.

Acerca do primeiro – controle concreto de constitucionalidade, que é exercido *difusamente* –, tem-se que os Juízes e Tribunais têm o poder-dever de averiguar a conformidade constitucional de todas as normas que eventualmente incidam sobre os fatos sobre que se debruçam.

E assim, na senda desse dever de não aplicar normas tidas por inconstitucionais, foi que os magistrados que atuaram no Mandado de Segurança impetrado pela Recorrente deram pela inconstitucionalidade da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido nos termos da Lei n. 7.698/88, legitimamente controlando a constitucionalidade de preceitos legais que incidiam sobre a hipótese *sub examen*.

Ao fazê-lo, os magistrados criaram a *norma individual e concreta aplicável ao caso*, que, em seu aspecto subjetivo, apenas vincula as partes daquele processo, **sendo que essa norma apenas poderia ser desconstituída pelo acolhimento de Ação Rescisória movida pela parte em desfavor da qual foi prolatada a decisão judicial a que se ligou a eficácia da imutabilidade e indiscutibilidade da coisa julgada**. Não há notícia do aforamento de Ação Rescisória contra o *decisum* que transitou em julgado em favor da Recorrente.

É importante, nessa linha, trazer à balha o preceito inserto no art. 471 do Código de Processo Civil, que pode dar maiores luzes à resolução dessa questão tão intrincada, *verbis*:

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.

O preceito de que se cuida versa sobre a *eficácia preclusiva* da coisa julgada, que impede – com a ressalva dos casos delineados – a rediscussão de questões já decididas em processos regularmente resolvidos.

Depreende-se do dispositivo em causa que podem ser novamente decididas as questões quando, em se tratando de relações continuativas – o que é o caso –, sobrevierem modificações no estado de fato ou de direito.

Entendo que outra decisão judicial em controle difuso de constitucionalidade, prolatada em feito em que contendem outras partes, jamais teria o condão de impactar a coisa julgada formada anteriormente em litígio que envolvia partes diversas.

E esse entendimento, inquestionavelmente, fulmina o argumento de que a decisão do Supremo Tribunal Federal nos autos do RE 138.284-8/CE teria trazido qualquer alteração de fato ou de direito quanto à relação jurídica de trato sucessivo decidida no Mandado de Segurança impetrado pela Recorrente.

Deveras, tanto em um caso quanto no outro se está diante de **legítimos juízos sobre a (in)constitucionalidade da Lei n. 7.689/88**, juízos esses levados a efeito em estrita conformidade com o sistema jurídico pátrio, que atribui a cada juiz o dever de analisar a consonância constitucional das normas que tem que aplicar.

É inimaginável que a decisão do STF no RE 138.284, também proferida *incidenter tantum* – em feito no qual litigavam a União e um terceiro que em nada se liga ao

Recorrente –, **possa desbordar dos seus intrínsecos limites subjetivos** para afetar a esfera jurídica de sujeito que não participou daquela contenda.

Quanto ao ponto, o preciso escólio do Professor Tércio Sampaio Ferraz, que foi transcrito no Recurso Voluntário sob apreciação, *litteris*:

Quanto à alteração incidental do entendimento anterior do STF pela inconstitucionalidade de relação jurídica tributária, também esse obtido por via incidental e para partes distintas, passando a mesma lei a ser considerada constitucional, há de se observar o seguinte.

*Há uma dinâmica específica de normas individuais (lex inter partes) no tempo. **A sentença rescindente revoga a rescindida, o que somente se opera pelo trânsito em julgado, em processo que envolva as mesmas partes.***

*Lembro a forma da analogia de Carnelutti entre lei e coisa julgada. Se a coisa julgada forma a lei com alcance subjetivo limitado às partes, essa norma individual somente pode ser revogada, ter seus efeitos obstados, por outra norma individual para as mesmas partes, eficácia que pode ser obtida pelo trânsito em julgado de ação rescisória contra aquela sentença. **No caso de coisa julgada que declara a inconstitucionalidade de lei, pode-se ainda admitir sua revogação por declaração de constitucionalidade erga omnes, cujo âmbito subjetivo alcança também as partes que obtiveram sua inconstitucionalidade anteriormente declarada.***

*Coisa julgada formada em outro processo incidental que reconheça a constitucionalidade de lei aplica-se somente às partes envolvidas naquele processo, não podendo criar norma individual para terceiros. **Aceitar que norma individual de terceiros revogue a coisa julgada formada em processo anterior significa tornar imutável e indiscutível a sentença do segundo processo também para as partes do primeiro processo, o que contraria o limite subjetivo da coisa julgada.** Noto, ademais, que a declaração de constitucionalidade incidenter tantum é também uma norma individual e não acarreta efeitos sobre terceiros. Portanto, a declaração de constitucionalidade posterior da lei não afeta a coisa julgada anterior, nem pela autoridade que se revestiu a nova coisa julgada, nem pelos efeitos da sentença sobre terceiros.*

***Usar uma decisão posterior do STF, que deu determinada interpretação constitucional, para ignorar uma decisão transitada em julgado, que deu interpretação diferente, seria atribuir a toda interpretação do STF, incidenter tantum, um efeito vinculativo que ela não tem.** Seria transformar qualquer decisão judicial que aprecia, incidentalmente, a constitucionalidade, em uma sentença condicional, ainda que transitada em julgado. (Introdução ao estudo do Direito. São Paulo: Atlas, 2003. P. 249; sem grifos no original)*

A lição do eminente doutrinador mineiro apreende o problema em análise com extrema propriedade.

De fato, a circunstância de o controle de constitucionalidade *incidenter tantum* envolver unicamente as partes em litígio acarreta, inquestionavelmente, a conclusão de que a decisão a ser tomada cingir-se-á às partes litigantes, de modo que os inafastáveis limites subjetivos da controvérsia impedem que seus efeitos atinjam esferas jurídicas de terceiros.

Não há que se falar, portanto, em eventuais impactos da decisão do STF no Recurso Extraordinário n. 138.284-8/CE sobre a coisa julgada que beneficia a Recorrente, não se constituindo (a citada decisão do STF) em alteração no estado de fato ou de direito a viabilizar a rediscussão da questão debatida nos autos do Mandado de Segurança impetrado pelo sujeito passivo.

Da decisão do STF em controle concentrado – ADI n. 15

Ao contrário das decisões do STF em controle difuso de constitucionalidade, as decisões do STF em sede de controle concentrado são vinculantes e dotadas de eficácia erga omnes, sendo oponíveis a todos, nos termos do que determina o parágrafo único do art. 28 da Lei n. 9.868/99, verbis:

Art. 28. Dentro do prazo de dez dias após o trânsito em julgado da decisão, o Supremo Tribunal Federal fará publicar em seção especial do Diário da Justiça e do Diário Oficial da União a parte dispositiva do acórdão.

*Parágrafo único. **A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.***

Existe, portanto, uma abissal diferença entre as eficácias das decisões de (in)constitucionalidade em controle difuso e concentrado, o que, ademais, é despiciendo asseverar.

No que tange à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, tem-se que o Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, entendeu pela conformidade constitucional da exação, nos moldes em que instituída pela Lei n. 7.689/88, o que se deu nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 15, da relatoria do eminente Ministro Sepúlveda Pertence.

Frise-se que esse acórdão do Supremo Tribunal foi publicado em **31 de agosto de 2007**, é dizer, após o ano-calendário que está sob apreciação no processo vertente.

Não há dúvida de que essa decisão do Supremo Tribunal foi a que decidiu de forma definitiva a questão em referência, sendo inquestionável a sua eficácia *erga omnes*.

Nada obstante, entendo que essa decisão do Colendo Supremo Tribunal em nada afeta a resolução da vertente controvérsia, eis que não entendo que possa esse *decisum* retroagir para fulminar a coisa julgada que se formou em favor da Recorrente.

É que permitir tal retroação da decisão do Colendo Supremo Tribunal Federal **representaria, inquestionavelmente, um enternecimento do controle concentrado em detrimento**

do controle difuso de constitucionalidade, que se transformaria em algo inevitavelmente condicional – condicionado à não prolação de decisão ulterior do STF em sentido contrário em controle concentrado –, o que é absurdo.

Sabe-se que o direito brasileiro adotou a tese de que a decisão de inconstitucionalidade de uma norma tem efeitos *ex tunc*. Como salienta Clèmerson Merlin Clève, *litteris*:

Encontra-se, hoje, superada a discussão a respeito dos efeitos produzidos pela decisão que declara a inconstitucionalidade de ato normativo, se ex tunc ou ex nunc. Já foi afirmado, quando tratou-se da fiscalização incidental, que, influenciado pela doutrina e jurisprudência americanas, o direito brasileiro acabou por definir que a inconstitucionalidade equivale à nulidade absoluta da lei ou ato normativo. (A fiscalização abstrata de constitucionalidade no direito brasileiro. São Paulo: RT, 1995. P. 163)

Saliente-se que, ao apreciar a mencionada Ação Direta de Inconstitucionalidade, estava o STF a controlar a constitucionalidade do diploma legal que foi submetido à sua apreciação, **e não a controlar a constitucionalidade das decisões judiciais que anteriormente se debruçaram sobre o mesmo tema**. A propósito, *verbis*:

Além disto, é conveniente advertir que a eficácia retroativa da decisão de inconstitucionalidade não diz respeito ao controle da constitucionalidade das decisões judiciais, mas apenas e tão-somente ao controle da constitucionalidade das leis. Embora isto em princípio seja evidente, a tese da retroatividade da decisão de inconstitucionalidade sobre a coisa julgada muitas vezes esquece que nesta hipótese se está diante do controle da constitucionalidade da lei, e não de um meio de controle da constitucionalidade das decisões judiciais.

Ainda que a decisão de inconstitucionalidade declare a nulidade da lei e não a nulidade da decisão que aplicou a lei, há quem argumente que a declaração da nulidade da lei fulmina, por mera consequência lógica, a validade da decisão baseada na lei declarada inconstitucional. (MARINONI, Luiz Guilherme. Coisa Julgada Inconstitucional. São Paulo: RT, 2008. P. 25; sem grifos no original)

Assim, da mesma forma que foi inquestionavelmente legítimo o juízo do STF em sede concentrada, tem-se que, na esteira do sistema jurídico pátrio, também foi absolutamente legítima a manifestação dos órgãos do Poder Judiciário que transitou em julgado a favor da Recorrente, e isso a despeito de exarar entendimento contrário àquele do Excelso Pretório.

A partir desse entendimento, o que está em causa, portanto, não é preservar os efeitos da inconstitucionalidade da lei acolhida pela decisão que transitou em julgado, mas sim preservar a própria decisão, que foi legitimamente prolatada pelo seu juiz natural, que escorreitamente exerceu seu poder-dever de controlar a constitucionalidade dos atos normativos que lhe cabia aplicar.

O entendimento de que a ulterior decisão do Supremo Tribunal em um determinado sentido automaticamente fulmina as decisões transitadas em julgado que se manifestaram em sentido oposto remonta às superadas e bolorentas teorias que assentavam que

cabia ao juiz meramente *atuar a vontade da lei*: com efeito, se o julgador simplesmente aplica a lei – de modo que não consubstancia o criador de qualquer norma individual e concreta –, então é natural que a sentença que aplicou uma lei automaticamente perca seu sustentá-lo no momento em que essa mesma lei é declarada inconstitucional – o primeiro juiz nada criou, apenas fez atuar a vontade de uma *não lei*, ante a inconstitucionalidade posteriormente reconhecida, o que não pode prosperar.

É insustentável, contudo, esse entendimento hodiernamente, eis que, na linha de Kelsen, o direito envolve tanto normas gerais quanto normas individuais e concretas, de modo que o juiz também cria o direito. **E não são essas normas individuais desconstituídas em virtude de ulteriores manifestações do Supremo acerca das normas gerais que ensejaram a confecção da norma individual.**

Não há que se falar, na ausência de norma que expressamente preveja tal circunstância, na automática desconstituição de coisa julgada em decorrência de decisão do Excelso Pretório que encerre entendimento contrário.

Uma incursão no direito comparado permitirá a melhor compreensão da controvérsia, sendo que é salutar o entendimento acerca do que se passa no Sistema Constitucional alemão.

Frise-se que o sistema alemão apenas contempla o controle de constitucionalidade concentrado: apenas o Tribunal Constitucional Alemão aprecia a conformidade de atos normativos com a Carta Constitucional tedesca.

Os juízes alemães não estão obrigados a exercer o controle de constitucionalidade das leis e, mais do que isso, não podem exercê-lo: é verdade que podem suspender o julgamento de um feito qualquer para que seja aferida a constitucionalidade de uma norma que seria aplicável ao caso de que se cuida – aferição essa que será levada a cabo pelo Tribunal Constitucional –, mas não existe tal dever de suspensão, os magistrados podem, sem qualquer desvio de conduta, aplicar normas que, sob a ótica deles, são inconstitucionais.

O impacto das decisões de inconstitucionalidade do Tribunal Constitucional sobre sentenças transitadas em julgado que aplicaram o ato normativo posteriormente julgado inconstitucional pelo órgão de Cúpula não são definidos na Lei Fundamental alemã. Acerca do tema, são preciosas as lições de FRIEDRICH MULLER, que ensina, *verbis*:

*Se o Tribunal Constitucional Federal opina que a lei examinada viola um direito hierarquicamente superior, ele declara a nulidade (§78 inc. 1 do BverfGG). Essa decisão tem força de lei e produz, em princípio, efeito retroativo (ex tunc): todas as sentenças judiciais, decretos-leis e portarias administrativas que no passado foram promulgadas com base na norma nula não possuem mais nenhum fundamento jurídico. O mesmo vale até para eleições realizadas com base em uma lei eleitoral posteriormente sancionada. **Só que isso não significa que todos esses atos jurídicos se tornem inválidos ex post facto.** O que deve acontecer com eles rege-se segundo o direito processual ou procedimental da matéria jurídica afetada. De resto, continuam vigentes se ninguém inicia uma ação ou toma outra medida judicial qualquer.*

Ocorre que o §79 regulamentou matérias especialmente relevantes: contra sentenças penais que se baseiam em uma norma posteriormente declarada inconstitucional ou nula cabe a retomada de um processo. **Mas as decisões não mais impugnáveis nas outras áreas do direito remanescem “intocadas”; por conseguinte, não mais podem ser eliminadas. Se a partir delas ainda não tiver sido efetuado o procedimento da execução – e.g. no Direito Civil –, isso não poderá mais ocorrer a partir de agora. E caso no passado já tenha sido realizada uma execução a partir delas, essa prestação (Leistung) não mais poderá ser cobrada de volta, “pretensões resultantes de enriquecimento ilícito (...) estão excluídas” (§79 II 4).** (O significado teórico de “constitucionalidade/inconstitucionalidade” e as dimensões temporais da declaração de inconstitucionalidade de leis no direito alemão (conferência). Rio de Janeiro: Procuradoria Geral do Município do Rio de Janeiro, 2002. Acessado em 25.5.2013 em www.rio.rj.gov.br/pgm/publicacoes/ConferenciaRio20020919.pdf; sem grifos no original)

O exemplo do Direito Alemão revela-se salutar porque, de maneira muito compreensível e inteligente, trata dos impactos da decisão de inconstitucionalidade sobre sentenças já proferidas tanto antes quanto depois das decisões de inconstitucionalidade: com efeito, as sentenças já prolatadas permanecem absolutamente inalteradas – ressalvada a *faculdade* existente no que tange às decisões penais –, apesar de que não podem mais ser executadas após o advento da decisão que lhe suprimiu o fundamento jurídico.

Essa impossibilidade de retroatividade da decisão em sede de controle concentrado sobre decisões transitadas em julgado mostra-se ainda mais patente no caso brasileiro.

É que aqui, ao contrário do que acontece na Alemanha, a sentença judicial pressupõe que o controle de constitucionalidade **foi exercido**: ainda que o juiz brasileiro silencie sobre a questão da constitucionalidade de uma determinada norma, a sua aplicação inquestionavelmente significa que o magistrado pátrio deu pela conformidade constitucional da norma aplicada. **Ele não pode, ao contrário do juiz alemão, aplicar uma norma que ele entenda inconstitucional**, o ordenamento brasileiro enterneceu a opinião individual dele.

É esse legítimo juízo sobre a (in)constitucionalidade – que não é exercido pelo juiz alemão, cujas decisões são mantidas após a decisão do Tribunal Constitucional em sentido contrário – que deve ser preservado, apesar de ulterior decisão concentrada em sentido contrário, tendo em vista que essa decisão de Cúpula atacou o fundamento sobre o qual repousa a decisão, e não a norma individual e concreta que a decisão encerra.

É exatamente isso que o Superior Tribunal de Justiça decidiu por ocasião da análise do Recurso Especial Repetitivo n. 1.118.893, cuja ementa tem o seguinte teor, *verbis*:

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 n. 1.118.893; Ministro rel. Arnaldo Esteves Lima; DJ 6.4.2011; sem grifos no original)

Essa interessante decisão vincula esse Colegiado, nos termos do que reza o art. 62-A do Regimento Interno, sendo que bastantes aspectos suscitados pela autoridade autuante e que estão plasmados no v. acórdão recorrido são dirimidos.

Nesse acórdão, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça expressamente se refere ao julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 15 – que resolveu a questão em debate em sentido contrário àquele que prevaleceu na decisão que transitou em julgado em benefício da Recorrente – para logo após afirmar que **O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.**

Além disso, a decisão expressamente enfrenta uma questão de altíssima relevância, a saber, a da Súmula n. 239/STF, sendo que a decisão foi no sentido de que não há que se falar que a coisa julgada em matéria tributária é intrinsecamente restrita a um exercício.

A propósito, eis os trechos do acórdão em questão na parte em que tratou do tema, *verbis*:

Em se tratando de matéria tributária, a extensão da coisa julgada deve ser interpretada com observância da existência de uma relação continuada e do enunciado da Súmula 239/STF, verbis: "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores".

Tal verbete foi editado em 1963. Dos precedentes que lhe deram origem, cabe transcrever o voto vencedor proferido pelo saudoso Ministro CASTRO NUNES nos autos dos Embargos no Agravo de Petição 11.227, o qual esclareceu como deveria ser solucionada a controvérsia a respeito da coisa julgada em matéria tributária, a saber:

O que é possível dizer, sem sair, aliás, dos princípios que governam a coisa julgada, é que esta se terá de limitar aos termos da controvérsia. Se o objeto da questão é um dado lançamento que se houve por nulo em certo exercício, claro que a renovação do lançamento no exercício seguinte não estará obstada pelo julgado. É a lição dos expositores acima citados.

Do mesmo modo, para exemplificar com outra hipótese que não precludirá nova controvérsia: a prescrição do impôsto referente a um dado exercício, que estará prescrito, e assim terá sido

julgado, sem que, todavia, a administração fiscal fique impedida de lançar o mesmo em períodos subseqüentes, que não estarão prescritos nem terão sido objeto do litígio anterior.

Mas se os tribunais estatuíram sobre o impôsto em si mesmo, se o declararam indevido, se isentaram o contribuinte por interpretação da lei, ou de cláusula contratual, se houveram o tributo por ilegítimo, porque não assente em lei a sua criação ou por inconstitucional a lei que o criou em qualquer desses casos o pronunciamento judicial poderá ser rescindido pelos meios próprios, mas enquanto subsistir será um obstáculo à cobrança, que, admitida sob a razão especiosa de que a soma exigida é diversa, importaria praticamente em suprimir a garantia jurisdicional do contribuinte que teria tido, ganhando à demanda a que o arrastara o Fisco, uma verdadeira vitória de Pirro.

A lição do insigne magistrado persiste absolutamente atual. A ementa ficou assim redigida:

Executivo fiscal – Impôsto de renda sobre juros de apólices – Coisa julgada em matéria fiscal. É admissível em executivo fiscal a defesa fundada em "coisa julgada" para ser apreciada pela sentença final.

Não alcança os efeitos da coisa julgada em matéria fiscal, o pronunciamento judicial sobre nulidade do lançamento do impôsto ou da sua prescrição referente a um determinado exercício, que não obsta o procedimento fiscal nos exercícios subseqüentes. (Embargos no Agravo de Petição 11.227, Rel. Min. CASTRO NUNES, Tribunal Pleno, DJ 10/2/45)

Consoante se verifica, segundo um dos precedentes que deram origem à

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

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

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

que o ente tributante estaria permanentemente seguro de que a sucumbência estaria restrita ao exercício no qual proposta a ação judicial, o que não se mostra razoável, tampouco consentâneo com a garantia da segurança jurídica. (fls. 13 e 14 do acórdão citado)

Destarte, o que é a pedra de toque para saber se a decisão tem ou não o condão de produzir efeitos em relação a exercícios futuros é o exame do seu comando mesmo: não prevalece o entendimento de que a decisão intrinsecamente se restringe a um determinado exercício. Caso a decisão tenha afastado o tributo em decorrência do reconhecimento de inconstitucionalidade, o beneficiário desse *decisum* apenas sairá do abrigo dessa coisa julgada se se alterarem os aspectos fático ou jurídico, sendo que até lá a regra concreta e individual tem plena vigência.

E pouco importa, mister salientar, a espécie de ação empregada pelo contribuinte, se mandado de segurança ou ação declaratória. Não pode prevalecer o entendimento de que decisões em mandado de segurança não têm o condão de se projetarem em exercícios futuros, sendo essa a pacífica jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, do que é exemplo o seguinte didático julgado, *verbis*:

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)

Retornando à decisão do STJ no Recurso Especial Repetitivo n. 1.118.893, tem-se que esse esclarecedor *decisum* ainda analisa toda a legislação editada nos anos subsequentes ao advento da Lei n. 7.689/88, demonstrando inequivocamente que tais leis apenas modificaram o aspecto quantitativo da exação em referência – alíquota e base de cálculo –, de modo que o cerne do tributo discutido permaneceu incólume, não havendo que se falar em qualquer impacto na coisa julgada que atesta a inconstitucionalidade material do tributo instituído pela Lei n. 7.689/88.

Esse último aspecto é muitíssimo importante, mormente pelo fato de que as leis examinadas pela decisão do Colendo STJ são apenas aquelas editadas até 1991 – esse o ano-calendário discutido naquele feito –, sendo que o caso sob análise discute o ano-calendário 2005. Em decorrência dessas normas não examinadas no Recurso Especial Repetitivo, não se pode solucionar o presente caso pela mera aplicação do art. 62-A do Regimento Interno, eis que há elementos aqui presentes que não foram objeto da decisão do Superior Tribunal de Justiça.

Nada obstante, tem-se que as leis posteriormente editadas – conforme demonstram claramente os subscritores do Recurso Voluntário – também cuidaram apenas do aspecto quantitativo da contribuinte, de modo que todo o *esquema* do tributo tido por inconstitucional na decisão que transitou em julgado foi mantido: inconstitucionalidade material pela identidade de base de cálculo com o Imposto de Renda, proclamada na nunca reformada sentença do Mandado de Segurança.

A Recorrente, portanto, não se submete à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no ano-calendário 2005, eis que nem as decisões em controle concentrado e difuso do STF nem as leis que posteriormente trataram do tributo em causa afetaram a coisa julgada que favorece o sujeito passivo até o exercício discutido.

Uma questão que não se confunde com a já dirimida não retroatividade da decisão do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado sobre a coisa julgada é saber se os efeitos da coisa julgada são preservados ou não após a decisão *in abstracto* do Excelso Pretório.

A rigor, essa questão sequer deveria ser tratada no presente caso, tendo em vista que se decidiu que a decisão do STF em ADI não retroage sobre a coisa julgada e que o acórdão do STF na ADI n. 15 foi publicado em 2007, ao passo que o ano-calendário discutido nestes autos é 2005.

Vou me permitir, nada obstante, alguns breves comentários.

Entendo que a decisão do Supremo Tribunal na ADI n. 15, por mais que não tenha o condão de desconstituir a coisa julgada que anteriormente se formou em favor do sujeito passivo, efetivamente *limita no tempo os efeitos dessa coisa julgada* em sentido contrário ao entendimento do Supremo externado em abstrato.

Com efeito, é inconteste que essa coisa julgada consubstancia norma individual e concreta que surgiu com o deslinde da demanda proposta pela Recorrente.

A decisão do STF em ADI, contudo, tem efeitos *erga omnes*, de modo que a Recorrente também é destinatária do comando do Excelso Pretório.

À míngua de normas no direito brasileiro que estabeleçam as diretrizes para o deslinde da questão que se coloca – a saber, se os efeitos da coisa julgada permanecem ou não após decisão em controle concentrado externada em sentido contrário –, entendo que, no caso concreto, realmente é *revogada* – na esteira do escólio do Professor Tércio Sampaio Ferraz supratranscrito – a coisa julgada pela decisão *in abstracto* que lhe seja contrária: na etimologia, a coisa julgada tem a sua *voz* suprimida.

E esse entendimento deriva da circunstância de que, no conflito principiológico que subjaz à questão – qual seja, entre a segurança jurídica, de um lado, e da isonomia e de livres concorrência e iniciativa, de outro –, concretamente a segurança jurídica não deveria ser enterneçada.

Deveras, entendo que permitir que a Recorrente para todo o sempre estivesse a salvo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – é dizer, enaltecer a segurança jurídica – importaria em uma restrição por demais severa sobre a Isonomia, a Livre Concorrência e a Livre Iniciativa, eis que significaria a chancela de um *player* absolutamente destacado no mercado relevante em que se insere, com uma carga tributária consideravelmente inferior em relação aos demais agentes, circunstância essa que entendo que é mais gravosa do que a mitigação da segurança jurídica que se propõe.

Essas assertivas consubstanciam meros *obiter dicta*, desnecessárias para o deslinde do caso sob apreciação, de modo que não vou me alongar nas considerações sobre essa interessante questão.

Não vou me furtar, contudo, de trazer à balha o precedente do Egrégio Superior Tribunal de Justiça em que se examina justamente **o momento em que a coisa julgada formada no sentido da inconstitucionalidade da CSLL nos termos da Lei n. 7.689/88 deixa de produzir efeitos.**

Nesse caso, o relator, Ministro Napoleão Maia Nunes, proferiu decisão **monocrática no sentido de que a coisa julgada no sentido da inconstitucionalidade da CSLL**

nos termos da Lei n. 7.689/99 parou de produzir efeitos no âmbito da publicação do acórdão do Supremo Tribunal na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 15 – é dizer, 31 de agosto de 2007 –, de modo que, a partir desse momento, poderia o contribuinte que até então se beneficiava da coisa julgada ser cobrado do tributo em referência.

Eis a ementa dessa decisão – *decisum* esse que não transitou em julgado, pende de julgamento Agravo Regimental interposto pela União –, *litteris*:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DECLARATÓRIOS RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. RECONSIDERAÇÃO DA DECISÃO AGRAVADA. FIXAÇÃO DO TERMO INICIAL DA CESSAÇÃO DA EFICÁCIA DA COISA JULGADA FORMADA EM CONTROLE DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDADE, EM FACE DA SUPERVENIÊNCIA DE DECISÃO ADVERSA DO STF EM SEDE CONCENTRADA. EFEITO AUTOMÁTICO E IMEDIATO. APLICAÇÃO ERGA OMNES. DOCTRINA DA COISA JULGADA E DAS DECISÕES DO STF EM JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PARCIALMENTE ACOLHIDOS.

1. *Somente as decisões proferidas pelo STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade dos atos normativos (art. 102, I, a da Carta Magna), dotadas de definitividade, força vinculante e aplicabilidade erga omnes, possuem a extraordinária eficácia de paralisar, pronta e automaticamente, a produção de efeitos jurídicos de coisa julgada anterior, com elas inconciliável, que decidira relação obrigacional de trato sucessivo (ou de natureza continuativa).*

2. *As decisões recursais extraordinárias do STF, quando adotadas no regime de recursos múltiplos fundados em idêntica controvérsia (art. 543-B do CPC), têm a aptidão de vincular obrigatoriamente os julgamentos pendentes e futuros da mesma espécie, mas não ostentam, contudo, a força excepcional de paralisar a eficácia de coisas julgadas que lhes são anteriores.*

3. *As decisões do STF, adotadas em sede de controle difuso de constitucionalidade, têm eficácia inter partes, não vinculando, pelo menos obrigatoriamente, os julgamentos pendentes ou futuros, mas representem precedentes reverenciandos, dada a superior autoridade da Corte Suprema.*

4. *Sobrevindo à coisa julgada difusa, que dantes solucionara relação de trato sucessivo, decisão do STF dotada de vinculação geral e eficácia erga omnes, cessa, tão logo transite em julgado, independentemente de ação rescisória ou anulatória, a eficácia da res judicata precedente com ela incompatível. A força jurídica da decisão suprema concentrada subordina, aliás, todos os órgãos do Poder Judiciário (ADC 1, Rel. Min. MOREIRA ALVES, RTJ 157, p. 377).*

5. *Lições da doutrina jurídica mais autorizada e da jurisprudência do STJ, em recurso repetitivo (REsp. 1.118.893-MG, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, DJe 6.4.2011).*

6. *A coisa julgada tributária referente ao REO 89.01.16151-6-DF, do TRF1 (Rel. Des. Federal FERNANDO GONÇALVES, DJU 05.12.1991), perdeu pronta e automaticamente a sua eficácia, na data do trânsito em julgado do venerando Acórdão proferido pelo STF na ADIN 15 (Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, DJU 01.08.2007), veiculante de diretriz que lhe é adversa.*

7. *Manutenção dos fundamentos da decisão embargada que deu parcial provimento aos Embargos de Divergência, apenas com a redemarcação do termo inicial da cessação da eficácia do REO 89.01.16151-6-DF, fixando-a na data do trânsito em julgado do acórdão do STF na ADIN 15. (Edcl no ERESP n. 841.818; Ministro rel. Napoleão Maia Nunes; DJ 02/02/2012; grifos no original)*

Por todo o exposto, considerando que inexistente qualquer elemento que afete os efeitos da coisa julgada em benefício da Recorrente até o ano-calendário 2005, único aqui discutido, DOU PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO, de modo que deve ser cancelada a autuação em referência, eis que o Recorrente não se sujeita à CSLL no período.

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Relator

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Os efeitos infringentes propostos pelo I. Relator não se verificam porque, em votação nesta nova composição de Turma, prevaleceu o entendimento exposto por esta Conselheira em antiga composição, ao votar pelas conclusões anteriores e também negar provimento ao recurso voluntário. Estas razões, a seguir expostas, prestam-se a desconstituir os fundamentos agora apresentados pelo I. Relator, e assim passam a constituir fundamentos do voto vencedor.

Preliminarmente entendo relevante analisar o que decidido pelo Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 1.118.893 – MG, sob o regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, dado que o Regimento Interno do CARF assim dispõe:

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

As circunstâncias fáticas enfrentadas pelo Superior Tribunal de Justiça são evidenciadas no voto condutor do acórdão que decidiu o REsp nº 1.118.893-MG, a seguir reproduzido:

*Narram os autos que transitou em julgado, em 8/9/92 (fl. 48e), sentença proferida, em **ação de rito ordinário**, pelo Juízo Federal da 7ª Vara da Seção Judiciária do Estado de Minas Gerais, que declarou a inexistência de relação jurídica que obrigasse a parte recorrente a recolher a Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL, destinada ao financiamento da seguridade social, instituída pela Lei 7.689/88, **reputada inconstitucional**.*

Diante do ajuizamento de execução fiscal buscando a cobrança de valores correspondentes à CSLL referentes ao ano base de 1991, com vencimento em 30/4/92, ofereceu a parte recorrente os presentes embargos à execução, sob o argumento de ofensa à coisa julgada. No entanto, seu pedido foi julgado improcedente nas instâncias ordinárias. Daí a interposição do presente recurso especial.

Discute-se, em essência, a possibilidade de cobrança da CSLL do contribuinte que tem a ser favor decisão judicial transitada em julgado declarando, incidentalmente, a inconstitucionalidade da exação da forma como concebida pela Lei 7.689/88.

[...]

A Fazenda Nacional, por sua vez, exige tal pagamento. Fundamenta seu pedido nas Leis 7.856/89, 8.034/90, 8.212/91 e 8.383/93 e Lei Complementar 70/91, supervenientes à Lei 7.689/88, que teriam alterado de forma substancial a disciplina da CSLL e, assim, limitado o alcance da coisa julgada material.

É oportuno registrar que 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. A ementa foi assim concebida:

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 entidade 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. (ADI 15/DF, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, DJ 31/8/07)

Ocorre que, em favor da parte recorrente, conforme vimos, há sentença transitada em julgado que, ao reconhecer a inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, declarou haver inexistência de relação jurídico-tributária que lhe obrigasse ao pagamento da CSLL.

*A decisão transitada em julgado, oriunda de ação declaratória, foi proferida, em última análise, conforme narram os autos (fl. 39e), com base no julgamento proferido pelo Plenário do Tribunal Regional Federal da 1ª Região nos autos da AMS 89.01.13614-7/MG, Rel. Juiz TOURINHO NETO, que **declarou a inconstitucionalidade tanto formal quanto material desse diploma legal**. A ementa foi assim publicada:*

CONSTITUCIONAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAIS. LEI Nº 7.689, DE 15.12.88. INCONSTITUCIONALIDADE.

1 – Ante o disposto no art. 149, da Constituição de 1988, que manda observar o art. 146, inc. III, só lei complementar pode instituir contribuição social.

2 – As contribuições sociais, que, em face dos arts. 149 e 146, inc. III, da CF/88, são tributos, não se aplica o disposto no art. 150, inc. III, tendo em vista o estabelecido no § 6º, do art. 195, da CF/88.

3 – As contribuições sociais novas não podem ter fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos e contribuições já existentes (CF/88, art. 195, § 4º, c/c o art. 154, inc. I). A lei 7.689/88, no entanto, elege como base de cálculo da contribuição o lucro das pessoas jurídicas (arts. 1º e 2º), que já é próprio do imposto de renda (arts. 44 do CTN, e 153, do RIR/80), além de assemelhar o seu fato gerador ao deste imposto – aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica (art. 43 CTN).

4 – A lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988, por outro lado, não poderia instituir contribuição social, pois o novo sistema tributária ainda não estava em vigor, ex vi do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que estabeleceu que o sistema tributário entraria em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição – 1º de março de 1989. Infringência, por conseguinte, ao princípio da irretroatividade.

5 – Violou, outrossim, a lei 7.689/88 o art. 165, § 5º, inc. II, da CF/88, ao determinar, em seu art. 6º, que a contribuição social será administrada e fiscalizada pela Secretaria da Receita Federal, quando diante do preceito constitucional (art. 165, § 5º, inc. III), a sua arrecadação deveria integrar o orçamento da seguridade social.

6 – A lei 7.689/88 é inconstitucional, em razão de ter infringido os arts. 146, inc. III; 154, inc. I; 165, § 5º, inc. III; e 195, §§ 4º e 5º, da Constituição Federal de 1988.

7 – Incidente de inconstitucionalidade procedente. (DJ 2/12/91)

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

[...]

Em se tratando de matéria tributária, a extensão da coisa julgada deve ser interpretada com observância da existência de uma relação continuada e do enunciado da Súmula 239/STF, verbis: "Decisão que declara indevida a cobrança

do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores".

Tal verbete foi editado em 1963. Dos precedentes que lhe deram origem, cabe transcrever o voto vencedor proferido pelo saudoso Ministro CASTRO NUNES nos autos dos Embargos no Agravo de Petição 11.227, o qual esclareceu como deveria ser solucionada a controvérsia a respeito da coisa julgada em matéria tributária, a saber:

O que é possível dizer, sem sair, aliás, dos princípios que governam a coisa julgada, é que esta se terá de limitar aos termos da controvérsia. Se o objeto da questão é um dado lançamento que se houve por nulo em certo exercício, claro que a renovação do lançamento no exercício seguinte não estará obstada pelo julgado. É a lição dos expositores acima citados.

Do mesmo modo, para exemplificar com outra hipótese que não precludirá nova controvérsia: a prescrição do imposto referente a um dado exercício, que estará prescrito, e assim terá sido julgado, sem que, todavia, a administração fiscal fique impedida de lançar o mesmo em períodos subsequentes, que não estarão prescritos nem terão sido objeto do litígio anterior.

Mas se os tribunais estatuíram sobre o imposto em si mesmo, se o declararam indevido, se isentaram o contribuinte por interpretação da lei, ou de cláusula contratual, se houveram o tributo por ilegítimo, porque não assente em lei a sua criação ou por inconstitucional a lei que o criou em qualquer desses casos o pronunciamento judicial poderá ser rescindido pelos meios próprios, mas enquanto subsistir será um obstáculo à cobrança, que, admitida sob a razão especiosa de que a soma exigida é diversa, importaria praticamente em suprimir a garantia jurisdicional do contribuinte que teria tido, ganhando à demanda a que o arrastara o Fisco, uma verdadeira vitória de Pirro.

[...]

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.

[...]

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.

Outrossim, o fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade à

própria existência do controle difuso de constitucionalidade, fragilizando, sobretudo, a res judicata, com imensurável repercussão negativa no seio social.

[...]

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

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

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

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

Não se aplica, entretanto, se a decisão tratou da relação de direito material, declarando a inexistência de relação jurídico-tributária.

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

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

4. As Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária. Por isso, está impedido o Fisco cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material.

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

6. Recurso especial improvido.

[...]

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

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;

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.

§ 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).

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica às pessoas de que trata o art. 25.

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

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

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

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

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

De fato, a Súmula 239/STF fixou, **porém nos idos de 1963**, quando editada:

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

Sua aplicação, todavia, não deve ser linear, sob pena de maltrato às garantias que emergem diretamente da Constituição Federal, **sobressaindo-se a coisa julgada, a segurança jurídica, sobretudo quando o substrato normativo sucedido no curso dos exercícios fiscais não se alterou, acrescendo-se que a ação utilizada foi a declaratória, cujo desiderato é, precisamente, alcançar a certeza ou não, da existência ou inexistência de determinada relação jurídica, tal como ocorreu.**

[...]

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

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 Maracaçumê 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:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/06/2014 por BENEDITO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em

18/06/2014 por BENEDITO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 20/06/2014 por MARCOS AURELI

O PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA

Impresso em 16/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

[...]

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 freqüentemente 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

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 tópica 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 exauria 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 para-fiscais: 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 explicitarei, 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.

Assim, como antes decidido, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário. Logo, embora ADMITIDOS, os embargos NÃO PODEM SER ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES, de modo a dar provimento ao recurso voluntário, como entende o I. Relator.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Conselheira