

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

PROCESSO	12897.000083/2010-59
ACÓRDÃO	9101-007.085 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	6 de agosto de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	SOUTH32 MINERALS S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2006

RECURSO ESPECIAL. OBRIGAÇÃO DE TRATO SUCESSIVO. HIPÓTESES DE CESSAÇÃO DOS EFEITOS DA COISA JULGADA DIANTE DE DECISÃO SUPERVENIENTE DO STF DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial cuja divergência suscitada está amparada na análise de situações distintas nos acórdãos recorrido e paradigmas apresentados.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Manifestou intenção de declarar voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela contribuinte em face do Acórdão nº 1402-003.123, proferido em 16 de maio de 2018, pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, que por unanimidade de votos, dar provimento parcial para (i) exonerar parte do lançamento de IRPJ e (ii) manter o lançamento de IRRF; e, pelo voto de qualidade, exonerar parte do lançamento da CSLL, nos termos refletidos em sua ementa, *verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

CUSTOS/DESPESAS. RATEIO. REQUISITOS. DETUBILIDADE

A possibilidade de deduzir despesas, quando adotado o critério de rateá-las entre diversas empresas a partir da centralização dos pagamentos em apenas uma delas exige, dentre outros requisitos, que comprovadamente correspondam a bens e serviços recebidos e efetivamente pagos, sejam necessárias, usuais e normais às atividades das pessoas jurídicas participantes do pool, a fixação de rateio mediante critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados e devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes e que a centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços, assim como as empresas descentralizadas, mantenham escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas. Insatisfeitas essas imposições, parcial ou integralmente, a glosa das despesas é medida que se impõe. Comprovado, porém, o atendimento parcial a estes pressupostos, deve-se prover parcialmente o recurso voluntário de forma a excluir parte dos lançamentos.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

CSLL. CRITÉRIOS DE DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS EM SUA APURAÇÃO. LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA

A CSLL tem como base de cálculo o lucro líquido do período, com os ajustes determinados na legislação de regência. Neste sentido, os artigos 248 e 277, ambos do RIR/99. O lucro operacional traduz-se no resultado do confronto entre as receitas operacionais e as despesas operacionais (artigo 299 do RIR/99). Da interpretação sistemática destes dispositivos, deduz-se que somente poderão reduzir o lucro líquido as despesas operacionais que preencham os requisitos previstos no artigo 299, quais sejam, as despesas necessárias e devidamente comprovadas. Os dispêndios glosados afetam o próprio resultado do exercício e, conseqüentemente, também a base de cálculo da Contribuição Social, como definida no art. 2º da Lei 7.689, de 1988, com as alterações do art. 2º da Lei 8.034, de 1990. Além disso, o art. 13 da Lei nº 9.249/95, quando trata das despesas indedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, é taxativo ao dispor que tais

vedações de dedutibilidade se aplicam independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.502/64, justamente a base legal do art. 299 do RIR/99. Portanto, dada a relação de causa e efeito entre as glosas efetuadas para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, mantém-se parcialmente a glosa realizada pela Fiscalização.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF REMUNERAÇÃO INDIRETA.

As remunerações indiretas a administradores ou terceiros, que deixaram de ser incorporadas aos respectivos rendimentos tributáveis dos beneficiários, estão sujeitas à tributação exclusiva na fonte.

O presente processo trata de auto de infração de IRPJ, CSLL e IRRF sobre despesas consideradas indedutíveis e pagamentos a beneficiários não identificados, no ano-calendário 2006.

Cientificado do acórdão de recurso voluntário, o sujeito passivo interpôs Embargos de Declaração (fls. 20.658 a 20.664), que foram rejeitados, conforme Despacho (fls. 20.777 a 20.782).

Após ciência do Despacho que inadmitiu os Embargos, em 03/01/2019 (fl. 20.787), o sujeito passivo apresentou Recurso Especial (fls. 20.790/20.814) em 18/01/2019, conforme Termo de Solicitação de Juntada (fls. 20.788), em que aponta divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e outras decisões do CARF, quanto às seguintes matérias:

Divergência I: **“Inexigibilidade da CSLL, em face da existência de coisa julgada favorável à Recorrente.”**

Paradigma indicado: Acórdão nº 1102-000.926.

Divergência II: **“Benefícios indiretos e IRRF – Dedutibilidade.”**

Paradigma indicado: Acórdão nº 107-06.694.

O recurso foi parcialmente admitido pela presidência da 4ª Câmara, apenas quanto à primeira matéria recorrida, nos seguintes termos:

Divergência I: “Inexigibilidade da CSLL, em face da existência de coisa julgada favorável à Recorrente.”

Paradigma indicado: Acórdão nº 1102-000.926.

Conforme consta no Recurso Especial apresentado, a irrisignação da Recorrente reside na impossibilidade de se exigir CSLL em face da existência de coisa julgada favorável ao contribuinte, nos autos do MS 89.0005988-2 (APC 90.02.07248-1) que, no seu entendimento, veda tal exigência.

O primeiro paradigma, Acórdão nº 1102-000.926, possui a seguinte ementa:

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 1.118.893-MG, 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.

A ementa do Acórdão paradigma mostra que a situação fática é análoga a r. Acórdão, isto é, em ambos a situação cinge-se diante da existência de decisão transitada em julgado para afastar a exigibilidade da CSLL.

O voto do Acórdão paradigma deixa clara a situação fática similar:

“Conforme relatado, o litígio reside no confronto entre os entendimentos acerca da aplicação do instituto da coisa julgada ao caso dos autos.

A decisão recorrida sustenta que, havendo posterior alteração na legislação regente do tributo, a decisão judicial específica, que transitou em julgado em favor do contribuinte, perde o efeito, deixando de proteger o seu beneficiário, justamente em face da substancial alteração no estado de direito. Embasa sua fundamentação na Súmula nº 239 do STF, em julgados do STF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, e, em especial, no Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, por meio do despacho de 24/05/2011, e publicado no DOU de 26/05/2011, o que lhe conferiria efeito vinculante.

A recorrente, por sua vez, sustenta que as alterações legislativas ocorridas apenas trouxeram alterações na base de cálculo da CSLL, em nada alterando o panorama com relação à recorrente, que possui ação judicial transitada em julgado a seu favor, na qual se reconhece a inexistência da CSLL, em face da inconstitucionalidade da Lei nº 7689/88.

Salienta que as reiteradas decisões do Supremo Tribunal Federal sobre a constitucionalidade da referida lei se restringiram a artigos isolados, e, além disso, foram proferidas em sede de Recurso Extraordinário, o que não atribui eficácia erga omnes a tais decisões. Por outro lado, o STJ, ao julgar o Recurso Especial nº 1.118.893/MG — que versa especificamente sobre a CSLL — sob o rito dos recursos repetitivos, consolidou o entendimento de que a exigência do tributo declarado materialmente inconstitucional ofende a coisa julgada, sendo certo, portanto, que, sob a égide do art. 62A do Regimento Interno do CARF, tal entendimento deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito deste Colegiado.” (g.n.)

Nesse sentido, caracterizada interpretação divergente para situações análogas, a matéria denominada “inexigibilidade da CSLL, em face da existência de coisa julgada favorável à Recorrente”, deve ter seguimento para análise em sede de Recurso Especial.

[...]

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho seja DADO SEGUIMENTO PARCIAL ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo em relação à matéria denominada “inexigibilidade da CSLL, em face da existência de coisa julgada favorável à Recorrente”.

[...]

De acordo.

Com fundamento nos artigos 18, III, 67 e 68, do Anexo, II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, resolvo **DADO SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial em relação à matéria denominada “inexigibilidade da CSLL, em face da existência de coisa julgada favorável à Recorrente”, com base nos fundamentos citados.

[...]

A recorrente apresentou agravo contra o despacho que indeferiu o seguimento à segunda matéria, sendo estes rejeitados pela presidente da 1ª Turma da CSRF conforme despacho de fls. 20.972/20.979.

Em suas razões de mérito, a recorrente invoca em seu favor a existência de decisão judicial que afastou a cobrança da CSLL instituída pela Lei nº 7.689/198 e defende a *impossibilidade de relativização da coisa julgada existente em favor da Recorrente, que afastou a cobrança da CSLL instituída pela Lei nº 7.689/88 e pela aplicação do entendimento consagrado no RESP 1.118.893/MG submetido à sistemática dos Recursos Repetitivos artigo 543-C do CPC/73, de observância obrigatória no âmbito desse CARF, nos termos do artigo 62, § 2º do RI/CARF.*

Suscita, no presente caso que a violação à coisa julgada seria ainda mais patente na medida em que a autoridade fiscal fundamentou o lançamento unicamente no Art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/1988.

Ao final reitera a necessidade de aplicação do quanto decidido no Resp 1.118.893/MG ao presente caso.

Encaminhados os autos à Procuradoria da Fazenda Nacional em 28/09/2021 (fl. 21003), esta apresentou suas contrarrazões (fls. 21.004/21026), na qual não contesta o conhecimento do recurso e, no mérito, defende a manutenção do recorrido, tendo em vista a evolução legislativa sobre a exigência da CSLL ocorrida após a edição da Lei nº 7.689/1988 e invocando a aplicação da Súmula 239 do STF que dispõe que a “Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”.

Sustenta, ainda, que o entendimento do Supremo Tribunal Federal, pelas vias do controle concentrado e difuso, afirmando a inconstitucionalidade tão somente dos arts. 8º e 9º, da Lei 7.689/88, restando por constitucional os demais dispositivos instituidores da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, validaria a exigência, além de que, a Lei nº 7.689, de 1988, já teve sua constitucionalidade reconhecida em momento anterior pelo c. Supremo Tribunal Federal, com exceção do art. 8º (RE nº 138.284-8/CE).

Por fim, aponta que o REsp 1.118.893, invocado pela recorrente, não se aplicaria ao presente caso, pois questão discutida naquele processo se restringiu ao caso concreto de contribuinte que pugnou a validade da CDA 60.6.96.004749-09, referente à cobrança de CSLL segundo a Lei 7.689/88, no exercício de 1991, em virtude de possuir decisão transitada em julgado de reconhecimento da inconstitucionalidade de cobrança de CSLL, nos moldes da Lei 7.689/88, situação distinta da ora examinada.

Ao final pugna pelo não provimento do recurso especial da contribuinte.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

A PFN não contesta o conhecimento do recurso em suas contrarrazões.

Não obstante, entendo ser necessária uma reanálise quanto à caracterização da divergência jurisprudencial quanto à matéria admitida.

De fato, em ambos os Acórdãos foram discutido os efeitos da coisa julgada no tempo, decorrente do reconhecimento da inconstitucionalidade da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, instituída pela Lei nº 7.689/1988, em ação mandamental.

Não obstante, os acórdãos cotejados fundamentam suas conclusões sobre diferentes perspectivas, o que a meu ver prejudicam o exame da divergência de fundo concernente aos efeitos da coisa julgada no tempo, proposta pela contribuinte.

No acórdão recorrido o colegiado referendou o entendimento da decisão de primeiro grau no sentido de que o alcance do mandando de segurança estaria limitado à época da impetração do Mandado de segurança, como se colhe de suas conclusões, *verbis*:

[...]

110. No caso em apreço, considerando que o trânsito julgado do acórdão proferido no mandado de segurança ocorreu em 18/02/1992 e, conforme entendimento acima exarado, o alcance da decisão está limitado à exigência fiscal

em época precisa, apoiada em lei certa e em fato gerador específico, não há como considerar que tal decisão abarque o presente lançamento, dado que o auto de infração de CSLL (fls. 250/257) foi lavrado em 15/03/2010 e diz respeito a fato gerador ocorrido no ano calendário de 2006, isto é, posterior ao trânsito em julgado da ação judicial.

[...]

Por outro lado, o acórdão paradigma centra a sua discussão nos efeitos produzidos pelas alterações legislativas supervenientes à concessão do mandado de segurança, afastando-as e reconhecendo a higidez da decisão judicial e sua aplicação aos fatos geradores discutidos naquele caso, conforme sintetizado em sua ementa, *verbis*:

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 1.118.893-MG, 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.

É bem verdade que a contribuinte havia suscitado em seu recurso voluntário a violação à coisa julgada no mesmo sentido adotado no acórdão paradigma, inclusive citando o REsp nº 1.118.893/MG em reforço ao argumento da eficácia de coisa julgada matéria da decisão judicial, *verbis*:

60. Para além de toda fundamentação anteriormente aduzida, há ainda de se chamar a atenção para a violação à coisa julgada decorrente da autuação ora recorrida, haja vista a Recorrente não se submeter à incidência da CSLL em razão de decisão judicial.

61. Com efeito, como já informado na Impugnação, em 28 de março de 1990 foi proferido acórdão pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da Segunda Região, nos autos da Apelação em Mandado de Segurança nº 90.02.07248-1, em que a 2ª Turma daquele Tribunal decidiu, "(...) por maioria, (...) dar provimento à apelação, nos termos do pedido inicial e principal, na forma do Relatório e do Voto do Sr. Desembargador Federal designado para a lavratura do acórdão, (...)".

62. A decisão foi tomada por maioria porque a Desembargadora Federal Relatora JULIETA LÍDIA LUNZ votou no sentido de dar provimento apenas ao pedido mais restrito, qual seja, o da inexigibilidade da CSLL apenas quanto aos lucros de 1988, ao passo que os Desembargadores Federais ALBERTO NOGUEIRA (designado Relator p/ acórdão) e D'ANDREA FERREIRA votaram pelo provimento do pedido principal, mais abrangente, qual seja, o da inexigibilidade da CSLL sem qualquer limitação temporal.

63. O acórdão do julgado em causa, publicado em 7/3/1991, recebeu a seguinte ementa: "Constitucional. Contribuição social instituída pela Medida Provisória n.º 22, de 6 de dezembro de 1988, convertida na Lei n.º 7.689/88. Identidade com a hipótese de incidência (fato gerador) da contribuição para o Finsocial. em ofensa ao princípio da diversidade de fontes de custeio (Constituição Federal, artigo 194, VI). Inconstitucionalidade. Apelação provida. ", não tendo sido objeto de qualquer recurso por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional.

64. A partir daquela data a decisão da 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região ganhou o status de coisa julgada material, assim considerada "a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença², não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário ".

65. Acresce que também não foi proposta ação rescisória no prazo fixado pelo art. 495 do CPC, razão pela qual resta claro que a decisão transitada em julgado tornou-se, findo aquele prazo, insuscetível de ser rescindida.

66. Tendo a decisão judicial **eficácia de coisa julgada material** e tendo a coisa julgada status de garantia fundamental (art. 5º, XXXVI) deve o Fisco obedecer ao seu comando, não sendo possível - pois - compelir a Recorrente ao recolhimento da CSLL.

67. O Superior Tribunal de Justiça já se posicionou nesse exato sentido. Veja-se:

"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, Rei. 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, Rei. 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, Rei. 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, Re! 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"

(STJ - Recurso Especial nº 1.118.893/MG - Rei. Ministro Arnaldo Esteves Lima - D.J 23.03.2011)

68. Tal entendimento já foi também objeto de análise por este eg. Conselho Superior de Recursos Fiscais, em caso análogo ao presente:

"LIMITES DA COISA JULGADA - Tendo o Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos chamados Recursos Repetitivos, reconhecido, na espécie, a efetiva ofensa à coisa julgada, nas hipóteses em que a decisão obtida pelo contribuinte reconhece a inconstitucionalidade *incidenter tantum* da exigência da CSLL originalmente, pelas disposições da Lei 7689/88 , seja lhe

exigida, agora, com a simples referência à existência de diplomas normativos posteriores que rege a matéria, deve os conselheiros desta Corte, reproduzir tal entendimento no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, a teor do disposto no art. 62º do Regimento. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior. Fez sustentação oral."

(CARF - 1ª Turma - Acórdão nº 9101001.369-D.J 04.05.2012).

69. Portanto, não restam dúvidas quanto à improcedência do referido auto de infração.

Ocorre que a discussão no colegiado *a quo* ficou restrita ao alcance, em tese, do mandado de segurança para os fatos geradores futuros em face de sua própria natureza, enquanto ação mandamental, e não pelo seu conteúdo decisório em si, como se colhe do voto da decisão de primeiro grau, adotado como razão de decidir pelo relator do acórdão recorrido, *verbis*:

[...]

95. Entretanto alegou que exigir a CSLL viola a coisa julgada material, posto que nos termos do acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, nos autos da apelação em mandado de segurança nº 90.02.072481, a 2ª Turma daquele Tribunal, por maioria de votos, deu provimento à apelação para reconhecer a inexigibilidade da CSLL instituída pela Lei nº 7.689/1988.

96. Assim, para a elucidação do presente litígio, cabe analisar o alcance da apelação em mandado de segurança transitada em julgado.

97. O mandado de segurança, na forma como previsto no art. 5º, LXIX, da atual Carta Magna, é cabível para proteger direito líquido e certo não amparado por habeas corpus ou habeas data, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.

98. Pelo texto constitucional infere-se que, no mandado de segurança, o direito é inquestionável, porquanto líquido e certo. Direito esse já ferido pelo coator ou quando há possibilidade real de ferimento.

99. O mandado de segurança pode ser repressivo de uma ilegalidade já cometida, ou preventivo quando o impetrante demonstrar justo receio de sofrer uma violação de direito líquido e certo por parte da autoridade impetrada. Nesse caso, porém, sempre haverá a necessidade de comprovação de um ato ou uma omissão concreta que esteja pondo em risco o direito do impetrante, ou no dizer de Caio Tácito, "atos preparatórios ou indícios razoáveis, a tendência de praticar atos, ou omitir-se a fazê-los, de tal forma que, a conservar-se esse propósito, a lesão de direito se torne efetiva" (Alexandre de Moraes, Curso de Direito Constitucional).

100. Em apelação em mandado de segurança nº 96216, o Tribunal Federal de Recursos entendeu que “(...) receio justo de violação de direito, capaz de autorizar a impetração do mandado de segurança preventivo, é aquele que tem por pressuposto uma ameaça objetiva e atual a direito, apoiada em fatos e atos e não em meras suposições, fatos e atos atuais”.

101. De acordo com a lição de Sérgio Ferraz, em “Mandado de Segurança (Individual e Coletivo)”, a sentença poderá ser condenatória, constitutiva, na maior parte das vezes, e mesmo executória. Em todos esses casos, ela ainda será, em maior ou menor grau, mas nunca com exclusividade, à vista da própria dicção da previsão constitucional, declaratória.

102. Contudo, não se trata de uma carga declaratória aberta, de cunho normativo, invocável como regra para situações administrativas análogas: de acordo com o citado autor, a força declaratória dirige-se unicamente ao ato coator já praticado, atingindo, no máximo, outros idênticos, já em vias de consumação. Nesses limites, a segurança poderá ter, a um só tempo, feição corretiva e preventiva. Mas, em face de uma praxe administrativa coercitiva, que se pratica em periodicidade previsível, se o interessado quiser afastar, de uma vez, a renovação de constrições, deve-se utilizar de outros instrumentos jurídicos (cautelares, ação de inconstitucionalidade, etc.), que não o mandado de segurança.

103 Assim, o mandado de segurança só serve de remédio jurídico para a proteção de direito líquido e certo ferido por ato concreto da autoridade administrativa ou na hipótese de existência de elementos plausíveis que ensejam o justo receio de lesão a esse direito, uma vez que não cabe mandado de segurança contra lei *latu sensu* em tese, conforme verbete da Súmula nº 266 do Supremo Tribunal Federal.

104. Consequentemente, na área tributária, não se concebe a existência de sentença concessiva *in genere* e para todos os casos futuros, com cunho de normatividade, como a mera declaração de desobrigação do impetrante de pagar não só os atuais créditos tributários, mas também os que sejam decorrentes de fatos geradores futuros.

105. Admitir-se a extensão do pedido objeto do mandado de segurança para períodos base subsequentes implicaria impetração contra fatos geradores hipotéticos, ou seja, contra lei em tese, porquanto ninguém pode adivinhar se a pessoa jurídica irá ou não praticar atos que correspondam à concretização da hipótese prevista num comando legal inquinado.

106. A extensão e os efeitos da decisão judicial transitada em julgado relativa a mandado de segurança também já foi objeto de análise por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional.

107. De acordo com as conclusões do Parecer PGFN/CRJN/nº 182/1993, a decisão, em mandado de segurança, não cabe ser estendida a atos futuros em decorrência de fatos imponíveis futuros, isto porque estes não representam violação ou ameaça a direito líquido e certo, restringindo-se os efeitos da coisa julgada apenas

em relação aos atos da autoridade Fiscal que tenham violado ou ameaçado direito do impetrante, visto que o mandado de segurança não é meio processual adequado para atacar lei em tese, nem substitui ação, meramente, declaratória. A declaração de inconstitucionalidade, no mandado de segurança, representa mero motivo de ordem, que, nos termos dos art. 649, I, do C.P.C, não faz coisa julgada. A res judicata só atinge o ato atacado já praticado, ou, no máximo, outros idênticos, em vias de consumação.

108. Ainda de acordo com o referido Parecer, o decisum somente faz coisa julgada, afastando a possibilidade de novos lançamentos referentes a eventos futuros, quando for oriundo de ação declaratória referente a questões situadas no plano do direito fiscal material e, mesmo nesse caso, a res judicata não impede que lei nova passe a reger diferentemente os fatos ocorridos a partir de sua vigência (art. 471, I, CPC).

109. Cabe ainda destacar que tanto o entendimento da doutrina citada quanto da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional está em consonância com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, *verbis*:

“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 100.125PR, Relator Ministro Francisco Rezek).
“Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.” (Súmula 239)

[...]

Ou seja, o colegiado recorrido não discutiu a necessidade de observância da coisa julgada sob a perspectiva trazida pela contribuinte em seu recurso voluntário, afastando a aplicação da decisão proferida na ação mandamental por outro fundamento, o que não foi questionado pela contribuinte que sequer apresentou embargos contra esta parte da decisão por não ter adentrado ao exame de suas alegações.

Além disso, a perspectiva adotada no acórdão recorrido não destoa do acórdão paradigma que expressamente afirma que, em consonância com o entendimento do STJ se a tutela obtida se restringir à cobrança de tributo apenas em relação a determinado período, não há que se falar em coisa julgada para os períodos posteriores, e adentrando ao exame do pedido no mandado de segurança afirma a sua extensão aos fatos geradores futuros, conforme os seguintes excertos:

[...]

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 decisor. 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 89.0092546-6, 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. 62A do seu Regimento Interno, não resta outra alternativa que não a de reconhecer a improcedência do lançamento efetuado.

[...]

Assim, entendo que não é possível caracterizar a divergência em face do acórdão trazido como paradigma.

Diante do exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso especial da contribuinte.

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Edeli Pereira Bessa

O recurso especial da Contribuinte teve seguimento no ponto em que afirma a *impossibilidade de se exigir CSLL em face da existência de coisa julgada favorável ao contribuinte, nos autos do MS 89.0005988-2 (APC 90.02.07248-1) que, no seu entendimento, veda tal exigência.* A divergência jurisprudencial foi reconhecida em face do paradigma nº 1102-000.926, e a Contribuinte alerta, em preliminar à demonstração da divergência, que *a matéria em discussão já se encontra pendente de julgamento perante essa Colenda 1ª Turma da CSRF, em face do Recurso Especial interposto pela própria Recorrente nos autos do P.A. 12897.000197/2009-65, de modo que até mesmo por uma questão de lógica e coerência, deve ser conhecido o presente Recurso Especial que versa sobre a mesma matéria e, inclusive, sobre o mesmo paradigma lá apontado.*

Destacando do acórdão recorrido a conclusão de que *considerando que o trânsito julgado do acórdão proferido no mandado de segurança ocorreu em 18/02/1992 e, conforme entendimento acima exarado, o alcance da decisão está limitado à exigência fiscal em época precisa,* a Contribuinte confronta o entendimento de que *a declaração de ilegalidade/inconstitucionalidade obtida pela Recorrente no referido Mandado de Segurança, possui eficácia limitada no tempo,* primeiro reportando-se a termos do pedido e dos dispositivos das decisões judiciais proferidas em seu favor, para se contrapor ao voto condutor do acórdão recorrido, firmar que *a coisa julgada existente em favor da Recorrente reconheceu a impossibilidade de exigência da CSLL sem qualquer limitação temporal,* e arguir a divergência jurisprudencial em face do paradigma nº 1102-000.926 *que ao analisar situação análoga, concluiu em sentido oposto.*

Assim sintetiza o dissídio:

32. **De um lado**, tem-se o acórdão recorrido que ao analisar a extensão da coisa julgada existente em favor da Recorrente se afasta da análise do pedido formulado na inicial do MS 89.0005988-2 (APC 90.02.07248-1) e do dispositivo do acórdão do Egrégio TRF2 que acolheu o pedido principal e integral, enquanto de outro, o acórdão paradigma (Acórdão nº 1102-000.926) conclui exatamente o oposto ao afirmar que **“a autoridade da coisa julgada está diretamente relacionada ao pedido formulado na ação judicial, e, consequentemente, ao próprio decisum”**.

33. Além disso **e principalmente quanto ao mérito do Especial em exame**, o cotejo analítico da divergência, tem-se o confronto das seguintes teses, que podem ser assim resumidas de maneira simplificada:

- **Acórdão recorrido:** diante de coisa julgada reconhecendo a inexistência de relação jurídico-tributária que obrigue a Recorrente ao recolhimento da CSLL instituída com base na Lei nº 7.689/88 **“enquanto não vier uma lei que legitime a cobrança”** deixa de aplicar o entendimento firmado non RESP 1.118.893/MG e mantém a autuação; e de forma oposta

- **Acórdão paradigma:** face a coisa julgada que também reconheceu a impossibilidade de cobrança da CSLL com base na Lei nº 7.689/88, aplicou o referido precedente, de observância obrigatória no âmbito desse Tribunal Administrativo (artigo 62, § 2º do RI/CARF), pois o **“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”**. (destaques do original)

Na sequência, a Contribuinte destaca do acórdão recorrido a manifestação contrária à sua alegação de que *possui coisa julgada reconhecendo a inexistência de relação jurídico-tributária que obrigue a Recorrente ao recolhimento da CSLL instituída com base na Lei nº 7.689/88 “enquanto não vier uma lei que legitime a cobrança”*. Neste ponto, importa melhor circunstanciar o que analisado no voto condutor do acórdão recorrido.

O lançamento em questão decorre da revisão da apuração do lucro tributável do ano-calendário 2006, na qual foram apurados custos e despesas não comprovados, além de pagamentos a beneficiários não identificados e remuneração indireta a beneficiários identificados, com repercussão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Contra a exigência de CSLL a Contribuinte argumentou em defesa, adicionalmente, que haveria *violação à coisa julgada, haja vista não se submeter à incidência da CSLL em razão de decisão judicial*.

A CSLL não recolhida sobre o lucro apurado e declarado no ano-calendário 2006 foi objeto de lançamento no processo administrativo citado pela Contribuinte, nº 12897.000197/2009-65, que, mantido no Acórdão nº 1101-000.675 nos termos do voto vencedor¹ de lavra desta Conselheira, também foi confrontado em recurso especial que aguarda apreciação nesta 1ª Turma.

Nestes autos, o voto condutor do acórdão recorrido, depois de exonerar parcela suplementar das glosas antes parcialmente afastadas em parte na decisão de 1ª instância, invocou as razões da autoridade julgadora de 1ª instância acerca das repercussões da ação judicial

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro e Nara Cristina Takeda Taga, e restaram vencidos os Conselheiros José Ricardo da Silva (relator) e Benedicto Celso Benício Júnior.

proposta pela Contribuinte com respeito à incidência da CSLL, das quais a Contribuinte destaca o seguinte excerto:

110. No caso em apreço, considerando que o trânsito julgado do acórdão proferido no mandado de segurança ocorreu em 18/02/1992 e, conforme entendimento acima exarado, o alcance da decisão está limitado à exigência fiscal em época precisa, apoiada em lei certa e em fato gerador específico, não há como considerar que tal decisão abarque o presente lançamento, dado que o auto de infração de CSLL (fls. 250/257) foi lavrado em 15/03/2010 e diz respeito a fato gerador ocorrido no ano calendário de 2006, isto é, posterior ao trânsito em julgado da ação judicial.

Contudo, para assim concluir, a autoridade julgadora de 1ª instância havia argumentado, nos termos transcritos no voto condutor do acórdão recorrido, que:

95. Entretanto alegou que exigir a CSLL viola a coisa julgada material, posto que nos termos do acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, nos autos da apelação em mandado de segurança nº 90.02.072481, a 2ª Turma daquele Tribunal, por maioria de votos, deu provimento à apelação para reconhecer a inexigibilidade da CSLL instituída pela Lei nº 7.689/1988.

96. Assim, para a elucidação do presente litígio, cabe analisar o alcance da apelação em mandado de segurança transitada em julgado.

97. O mandado de segurança, na forma como previsto no art. 5º, LXIX, da atual Carta Magna, é cabível para proteger direito líquido e certo não amparado por habeas corpus ou habeas data, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.

98. Pelo texto constitucional infere-se que, no mandado de segurança, o direito é inquestionável, porquanto líquido e certo. Direito esse já ferido pelo coator ou quando há possibilidade real de ferimento.

99. O mandado de segurança pode ser repressivo de uma ilegalidade já cometida, ou preventivo quando o impetrante demonstrar justo receio de sofrer uma violação de direito líquido e certo por parte da autoridade impetrada. Nesse caso, porém, sempre haverá a necessidade de comprovação de um ato ou uma omissão concreta que esteja pondo em risco o direito do impetrante, ou no dizer de Caio Tácito, “atos preparatórios ou indícios razoáveis, a tendência de praticar atos, ou omitir-se a fazê-los, de tal forma que, a conservar-se esse propósito, a lesão de direito se torne efetiva” (Alexandre de Moraes, Curso de Direito Constitucional).

100. Em apelação em mandado de segurança nº 96216, o Tribunal Federal de Recursos entendeu que “(...) receio justo de violação de direito, capaz de autorizar a impetração do mandado de segurança preventivo, é aquele que tem por pressuposto uma ameaça objetiva e atual a direito, apoiada em fatos e atos e não em meras suposições, fatos e atos atuais”.

101. De acordo com a lição de Sérgio Ferraz, em “Mandado de Segurança (Individual e Coletivo)”, a sentença poderá ser condenatória, constitutiva, na maior parte das vezes, e mesmo executória. Em todos esses casos, ela ainda será, em maior ou menor grau, mas nunca com exclusividade, à vista da própria dicção da previsão constitucional, declaratória.

102. Contudo, não se trata de uma carga declaratória aberta, de cunho normativo, invocável como regra para situações administrativas análogas: de acordo com o citado autor, a força declaratória dirige-se unicamente ao ato coator já praticado, atingindo, no máximo, outros idênticos, já em vias de consumação. Nesses limites, a segurança poderá ter, a um só tempo, feição corretiva e preventiva. Mas, em face de uma praxe administrativa coercitiva, que se pratica em periodicidade previsível, se o interessado quiser afastar, de uma vez, a renovação de constringências, deve-se utilizar de outros instrumentos jurídicos (cautelares, ação de inconstitucionalidade, etc.), que não o mandado de segurança.

103 Assim, o mandado de segurança só serve de remédio jurídico para a proteção de direito líquido e certo ferido por ato concreto da autoridade administrativa ou na hipótese de existência de elementos plausíveis que ensejam o justo receio de lesão a esse direito, uma vez que não cabe mandado de segurança contra lei *latu sensu* em tese, conforme verbete da Súmula nº 266 do Supremo Tribunal Federal.

104. Consequentemente, na área tributária, não se concebe a existência de sentença concessiva *in genere* e para todos os casos futuros, com cunho de normatividade, como a mera declaração de desobrigação do impetrante de pagar não só os atuais créditos tributários, mas também os que sejam decorrentes de fatos geradores futuros.

105. Admitir-se a extensão do pedido objeto do mandado de segurança para períodos base subsequentes implicaria impetração contra fatos geradores hipotéticos, ou seja, contra lei em tese, porquanto ninguém pode adivinhar se a pessoa jurídica irá ou não praticar atos que correspondam à concretização da hipótese prevista num comando legal inquinado.

106. A extensão e os efeitos da decisão judicial transitada em julgado relativa a mandado de segurança também já foi objeto de análise por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional.

107. De acordo com as conclusões do Parecer PGFN/CRJN/nº 182/1993, a decisão, em mandado de segurança, não cabe ser estendida a atos futuros em decorrência de fatos imponíveis futuros, isto porque estes não representam violação ou ameaça a direito líquido e certo, restringindo-se os efeitos da coisa julgada apenas em relação aos atos da autoridade Fiscal que tenham violado ou ameaçado direito do impetrante, visto que o mandado de segurança não é meio processual adequado para atacar lei em tese, nem substitui ação, meramente, declaratória. A declaração de inconstitucionalidade, no mandado de segurança, representa mero motivo de ordem, que, nos termos dos art. 649, I, do C.P.C, não faz coisa julgada.

A res judicata só atinge o ato atacado já praticado, ou, no máximo, outros idênticos, em vias de consumação.

108. Ainda de acordo com o referido Parecer, o decisum somente faz coisa julgada, afastando a possibilidade de novos lançamentos referentes a eventos futuros, quando for oriundo de ação declaratória referente a questões situadas no plano do direito fiscal material e, mesmo nesse caso, a res judicata não impede que lei nova passe a reger diferentemente os fatos ocorridos a partir de sua vigência (art. 471, I, CPC).

109. Cabe ainda destacar que tanto o entendimento da doutrina citada quanto da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional estão em consonância com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, verbis:

“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 100.125PR, Relator Ministro Francisco Rezek). “Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.” (Súmula 239)

A decisão, assim, está calcada na circunstância específica de a coisa julgada ter se formado em sede de mandado de segurança, e discorda da extensão do decidido *a atos futuros em decorrência de fatos imponíveis futuros*. A Contribuinte indica que o paradigma *cancelou integralmente a autuação por entender que a coisa julgada reconhecendo a impossibilidade de exigência da CSLL em face da ilegalidade/inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 não possui limitação temporal*, mas, como se vê nos seguintes excertos de seu voto condutor, esta conclusão foi adotada depois de examinado o pedido apresentado em Mandado de Segurança e a decisão em face dele proferida:

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 n.º 89.0092546-6, 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. 62A do seu Regimento Interno, não resta outra alternativa que não a de reconhecer a improcedência do lançamento efetuado.

Nestes autos a Contribuinte pretende a aplicação deste entendimento descrevendo seu pedido na ação judicial, mas sem demonstrar que o Colegiado *a quo* foi provocado a se manifestar quanto a esta circunstância fática. Apenas em recurso especial diz que o pedido inicial da ação judicial estaria assim redigido:

“Em face do exposto, demonstrado que está o direito líquido e certo da Impetrante de não estar sujeita à tributação referida “supra”, requer que, notificada a autoridade coatora para prestar as informações dentro do prazo de lei e ouvido o Ilmo. Representante do Ministério Público, haja por bem V. Exa. julgar procedente a presente ação CONCEDENDO A SEGURANÇA **para efeito de reconhecer o direito da AUTORA de não ter contra si exigida a tributação da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88**, conforme item 2.1 ou, em assim não entendendo V. Exa, exclusivamente com relação ao resultado apurado no exercício social de 1988, (sic) assim a AUTORA de seus efeitos consequentemente, tornando definitiva a liminar concedida e autorizando o levantamento dos depósitos efetivados conforme “b” acima.” (*destaques do original*)

Note-se que sequer são trazidos os argumentos do mencionado *item 2.1*, para se buscar alguma similitude com o pedido analisado no paradigma, e refletido como requerimento

de 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.

No mérito de seu recurso especial, a Contribuinte se limita a afirmar a nulidade do lançamento porque fundamentando *na própria Lei nº 7.689/88 afastada pela coisa julgada favorável a Recorrente*, adicionando argumentos contra eventual arguição de contexto normativo pelas reformas legislativas posteriores, ao menos até o ano-calendário 2008, segundo o precedente invocado.

A premissa do acórdão recorrido é de que *o alcance da decisão está limitado à exigência fiscal em época precisa, apoiada em lei certa e em fato gerador específico*, e o paradigma, de seu lado, não discorda deste entendimento, expressamente afirmando que *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*.

Logo, para demonstração da divergência jurisprudencial é indispensável que a Contribuinte evidencie a similitude fática entre os contornos da ação judicial por ela proposta e aquela considerada na decisão paradigmática.

Eventualmente poder-se-ia inferir que o Colegiado *a quo* decidiu a questão sob a premissa teórica de que o mandado de segurança impetrado antes do ano-calendário 2006 jamais poderia afetar a incidência neste fato gerador futuro, sem investigar a circunstância fática específica, vez que bastou o fato de o trânsito em julgado da ação judicial ter ocorrido em 18/02/1992 para se concluir que no ano-calendário 2006 não haveria razão para se cogitar de efeitos da coisa julgada alegada. Mas há várias passagens no excerto acima transcrito que permitem cogitar que a ação judicial alegada pela Contribuinte foi analisada em seu conteúdo e limitada à *exigência fiscal em época precisa, apoiada em lei certa e em fato gerador específico*.

Relevante observar que nas defesas precedentes a Contribuinte não expôs o pedido apresentado perante o Poder Judiciário. Assim argumentou em impugnação:

45. Para além de toda fundamentação anteriormente aduzida, há ainda de se chamar a atenção para a violação à coisa julgada decorrente da autuação ora impugnada, haja vista a Impugnante não se submeter à incidência da CSLL em razão de decisão judicial.

46. Com efeito, em 28 de março de 1990 foi proferido acórdão pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da Segunda Região, nos autos da Apelação em Mandado de Segurança nº 90.02.07248-1, em que a 2ª Turma daquele Tribunal decidiu, “(...) por maioria, (...) dar provimento à apelação, nos termos do pedido inicial e principal, na forma do Relatório e do Voto do Sr. Desembargador Federal designado para a lavratura do acórdão, (...)” (Doc. 3).

47. A decisão foi tomada por maioria porque a Desembargadora Federal Relatora JULIETA LÍDIA LUNIZ votou no sentido de dar provimento apenas ao pedido mais restrito, qual seja, o da inexigibilidade da CSLL apenas quanto aos lucros de 1988, ao passo que os Desembargadores Federais ALBERTO NOGUEIRA (designado

Relator p/ acórdão) e D'ANDRÉA FERREIRA votaram pelo provimento do pedido principal, mais abrangente, qual seja, o da inexigibilidade da CSLL sem qualquer limitação temporal.

48. O acórdão julgado em causa, publicado em 7/3/1991, recebeu a seguinte ementa: *“Constitucional. Contribuição social instituída pela Medida Provisória nº 22, de 6 de dezembro de 1988, convertida na Lei nº 7.689/88. Identidade com a hipótese de incidência (fato gerador) da contribuição para o Finsocial, em ofensa ao princípio da diversidade de fontes de custeio (Constituição Federal, artigo 194, VI). Inconstitucionalidade. Apelação provida”,* não tendo sido objeto de qualquer recurso por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional.

49. A partir daquela data a decisão da 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região ganhou o status de coisa julgada material, assim considerada *“a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário”*.

50. Acresce que também não foi proposta ação rescisória no prazo fixado pelo art. 495 do CPC, razão pela qual resta claro que a decisão transitada em julgado tornou-se, findo aquele prazo, insuscetível de ser rescindida.

51. Tendo a decisão judicial **eficácia de coisa julgada material** e tendo a coisa julgada *status* de garantia fundamental (art. 5º, XXXVI) deve o Fisco obedecer no seu comando, não sendo possível – pois – compelir a IMPUGNANTE ao recolhimento da CSLL. *(destaques do original)*

O documento juntado à impugnação refere apenas o julgamento no âmbito do TRF/2ª Região, e o relatório da apelação cível assim descreve o litígio:

Tratam os autos de recurso contra a decisão que recusou pretensão autora de não recolhimento da contribuição social, instituída pela Lei nº 7.689/88.

Recorre a empresa autora, sob o argumento de inconstitucionalidade do artigo 8º da lei referida, por não ter sido respeitados os princípios constitucionais tributários, com alternativa pretensão de ser apreciada a total inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88.

Por seu turno, argumenta a União Federal, quanto à constitucionalidade da cobrança do encargo social, respaldada no artigo 195, inciso I da Constituição Federal, sendo o lapso da vacância observado, e a via legal adequada, posto que a lei ordinária, veio ratificar medida provisória anterior.

É sob esta ótica, de a discussão se limitar à inconstitucionalidade do art. 8º da Lei nº 7.689/88, que a relatora da apelação no TRF/2ª Região dá provimento ao recurso *para que não se proceda a cobrança da Contribuição Social questionada nestes autos, tendo como base de cálculo o balanço do ano de 1988*. A transcrição de notas fonográficas dos debates havidos na sessão de julgamento parece indicar estar superada eventual inadequação da via eleita, para ampliar o debate acerca do cabimento da instituição da CSLL, e centrar o vício na sua exigência concomitante com o Finsocial. O Desembargador divergente alcança a seguinte conclusão:

No momento em que entendi que está aí uma duplicidade de cobrança potencial, porque é preventiva agora, não estou levando em linha de consideração, absolutamente, o fato de estar ou não a Fazenda Nacional cobrando o Finsocial ou cobrando essa contribuição.

Isso é absolutamente irrelevante. O que interessa, já que é preventivo, é essa potencialidade, o fato de poder exigir aquilo q que a autora não se submete, e por isso não interessa o Finsocial, porque se não está cobrando Finsocial o problema é da Fazenda Nacional e do funcionário que estiver prevaricando, diante da Lei a Fazenda está obrigada a exigir essas duas contribuições, e do Finsocial em sua nova fisionomia, instituída por essa Lei 7689, e ainda a contribuição social propriamente dita, ou stricto sensu.

Por isso, peço vênua à eminente Relatora, para nessa linha de pensamento entender indevida a cobrança e por isso, da mesma maneira que fiz em relação ao caso anterior, dou provimento à apelação, para reformar a sentença na totalidade.

Então, aqui o pedido é total, para não cobrar nunca, enquanto não vier uma Lei que legitime a cobrança, por isso que insisto em dizer que não estou considerando aquele problema da constitucionalidade em abstrato, mas da constitucionalidade em concreto.

[...]

Na visão de V. Exa. sim, ou uma cobrança constitucional na minha visão, se me permite. Então está pedido para não pagar nunca. Nunca, bem entendido, modus in rebus, hic et nunc. Aqui e agora. Quer dizer, concedo totalmente nos termos, na amplitude em que foi formulado o pedido, requer Liminar, suspensa a exigibilidade do crédito tributário. Isso estou concedendo, suspender totalmente, foi o que pediu na Liminar.

[...]

Sim, Exa., dou provimento total porque entendo que o Juiz conhece o direito, ele não está absolutamente preso aos argumentos. Jura novit curia. No tempo em que cúria julgava no período medieval.

A transcrição fonográfica encerra depois de algumas indicações de intervenções não transcritas dos Desembargadores, e a ementa e a decisão do julgado estão assim apresentadas:

CONSTITUCIONAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL INSTITUÍDA PELA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 22, DE 6 DE DEZEMBRO DE 1988, CONVERTIDA NA LEI Nº 7.689/88. IDENTIDADE COM A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA (FATO GERADOR) DA CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL, EM OFENSA AO PRINCÍPIO DA DIVERSIDADE DAS FONTES DE CUSTEIO (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, ARTIGO 194, VI). INCONSTITUCIONALIDADE. APELAÇÃO PROVIDA.

ACÓRDÃO

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

Decide a 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Turma, por maioria, rejeitar a arguição de inconstitucionalidade suscitada, e, no mérito, dar provimento à apelação, nos termos do pedido inicial e principal, na forma do Relatório e do voto do Sr. Desembargador Federal designado para a lavratura do acórdão do presente julgado.

Rio de Janeiro, 28 de março de 1990 (data do julgamento).

Apesar das objeções postas na decisão de 1ª instância, e adotadas no acórdão recorrido, a Contribuinte nada agregou em recurso voluntário acerca da ação judicial proposta. Adicionou, apenas, a evolução da jurisprudência acerca da relativização da coisa julgada.

Frise-se que o caso presente não decorre de lançamento por falta de recolhimento de CSLL, para se cogitar de eventual limitação dos fatos em razão da acusação fiscal. A questão dos efeitos da coisa julgada foi alegada em defesa contra exigência que afetou o lucro tributável indistintamente no âmbito do IRPJ e da CSLL, e por esta razão resta fora de dúvida caber à Contribuinte as consequências da insuficiência dos fatos aqui trazidos para constituição do dissídio jurisprudencial pretendido para seguimento do recurso especial.

Conclui-se, do exposto, que a Contribuinte não apresentou ao Colegiado *a quo* a amplitude do pedido deduzido judicialmente e pretende, em recurso especial, ver prevalecer a decisão, adotada por outro Colegiado do CARF, que expressamente ressalva a hipótese de *a tutela obtida restringir-se à cobrança de tributo apenas em relação a determinado período*. Assim, se não está demonstrado no acórdão recorrido que neste caso, à semelhança do paradigma, *as impetrantes* pleitearam que *não fossem “compelidas ao recolhimento da Contribuição Social de que tratam a Medida Provisória no 22 e a Lei nº 7.689/88”*, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu

conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

E, ainda que se admitisse que a descrição do pedido inicial da ação judicial, trazida apenas em recurso especial, se prestasse como parâmetro fático para aferição da similitude entre os casos comparados, caberia observar que, integrando-se a omissão acerca do *item 2.1* referido no pedido mediante o que decidido pelo TRF/2ª Região, que afirmou a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 em razão da *identidade com a hipótese de incidência (fato gerador) da Contribuição para o Finsocial*, restaria outra dessemelhança com o paradigma, no qual a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 foi declarada *na parte em que tomou o mesmo fato gerador e base de cálculo do Imposto de Renda das pessoas jurídicas, no caso o lucro*.

Estas as razões para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa