



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12897.000197/2009-65
ACÓRDÃO	9101-007.289 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	5 de fevereiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	SOUTH32 MINERALS SA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

CSLL. EFICÁCIA DA COISA JULGADA. CIRCUNSTÂNCIAS FÁTICAS DISTINTAS DA MATÉRIA DECIDIDA NA SISTEMÁTICA DO ARTIGO 543-C DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.

Declarada a inconstitucionalidade da lei que instituiu a CSLL em razão de sua concomitante exigência com a Contribuição ao FINSOCIAL, cessa a eficácia da coisa julgada a partir do momento em que deixa de ser exigida esta contribuição. Inaplicabilidade do entendimento fixado no REsp nº 1.118.893/MG, se não houve declaração de inconstitucionalidade formal e material da lei que instituiu a CSLL.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada “lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”, os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e processar o mérito do Recurso Especial do Contribuinte

por determinação Judicial. No mérito, por maioria de votos, acordam em: (i) quanto ao recurso do Contribuinte, negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli e Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior que votaram por dar provimento; e (ii) relativamente ao recurso da Fazenda Nacional, negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por dar provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Relatora

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte em face do **Acórdão nº 1101-000.675**, proferido em 14.03.2012, pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (fls. 1.125/1.156), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

EFICÁCIA DA COISA JULGADA. CIRCUNSTÂNCIAS FÁTICAS DISTINTAS DA MATÉRIA DECIDIDA NA SISTEMÁTICA DO ARTIGO 543C DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.

Declarada a inconstitucionalidade da lei que instituiu a CSLL em razão de sua concomitante exigência com a Contribuição ao FINSOCIAL, cessa a eficácia da

coisa julgada a partir do momento em que deixa de ser exigida esta contribuição. Inaplicabilidade do entendimento fixado no REsp nº 1.118.893/MG, se não houve declaração de inconstitucionalidade formal e material da lei que instituiu a CSLL.

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE IRREGULARIDADE DA EXIGÊNCIA SIMULTÂNEA COM MULTA DE OFÍCIO

A exigência simultânea de multa de ofício e multa isolada caracteriza a dupla penalização do contribuinte, sendo, assim, considerada irregular. Precedentes.

Na oportunidade, os membros do colegiado, relativamente à exigência da CSLL devida no ajuste anual, por maioria de votos, negaram provimento ao recurso voluntário; e relativamente à exigência de multa isolada, por maioria de votos, deram provimento ao recurso voluntário.

Intimada, a Fazenda Nacional opôs embargos de declaração (fls. 1167/1168), sustentando que o **Acórdão nº 1101-000.675** incorreu em omissão acerca dos efeitos da mudança legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) na redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Os embargos foram inadmitidos (fls. 1171/1173) e a Fazenda Nacional interpôs recurso especial (fls. 1175/1188), sustentando que o **Acórdão nº 1101-000.675** conferiu à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto à matéria concomitância entre multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e multa isolada. Indicou como paradigmas os Acórdãos de números 1202-00.410 e 1401-00.761.

No mérito, alega a Fazenda Nacional em seu recurso especial, em síntese, que (i) são perfeitamente compatíveis a multa de ofício, acompanhada de tributo, e a multa isolada, tendo por base de cálculo a receita omitida; (ii) após o advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há sequer espaço para discussão do assunto, em face da clareza do texto legal; (iii) até as bases de cálculo das citadas multas foram diferenciadas, afastando-se, dessa forma, qualquer alegação de bis in idem; e (iv) a Câmara Superior de Recursos Fiscais já sinalizou ser possível a cobrança concomitante da multa de ofício com a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas após a entrada em vigor da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007.

Sobreveio o despacho de admissibilidade (fls. 1190/1194), que deu parcial seguimento ao recurso especial tão somente quanto ao período não abrangido pela Súmula CARF nº 105, ou seja, o ano-calendário de 2007, período posterior à vigência da Medida Provisória nº 351, convertida na Lei nº 11.488/2007. Em razão disso, foi **descartado** o Acórdão paradigma nº 1202-00.410. Confira-se:

Para examinar o dissídio, importa ressaltar que a matéria argüida no recurso, já se encontra parcialmente sumulada pelo CARF, veja-se:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº

9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

A Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de julho de 2007, veio a disciplinar a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal, tendo revogado, dentre outros, justamente, o inc. IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, ou seja, a Súmula CARF nº 105 não se aplica a partir da vigência da referida Medida Provisória, mas, tão somente a fatos geradores ocorridos anteriormente a esse marco legislativo.

A Súmula CARF nº 105 foi aprovada pela Primeira Turma da CSRF na sessão de 8 de dezembro de 2014 e o recurso especial foi interposto em 3 de março de 2015. Sendo de obediência obrigatória as súmulas editadas por este Conselho, verifica-se que a tese defendida pela Fazenda Nacional está superada no que se refere aos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006, período alcançado pela súmula.

Quanto ao ano-calendário de 2007, há que se considerar que os fatos geradores ocorridos posteriormente à vigência da Medida Provisória nº 351 não estão abrangidos pela Súmula 105.

Assim, quanto a esse período, incumbe verificar a comprovação de divergência. Passo, portanto, à análise das decisões paradigmas, cujas ementas reproduzo a seguir: (...)

Como se constata pela leitura das ementas, as duas decisões paradigmas julgaram no sentido de que é possível a manutenção da cobrança da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício.

De outro modo, no julgado recorrido foi afastada a aplicação concomitante das multas em debate por se entender que estaria caracterizada a dupla penalização do contribuinte.

Há que se considerar que o Acórdão nº 1202-00.410 refere-se a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1998, tendo essa decisão, por conseguinte, sido superada com a edição da Súmula CARF nº 105. No entanto, o Acórdão nº 1401-00.761 abrange fatos geradores, também, de 2007, servindo, assim, como paradigma à questão trazida no recurso especial. Ressalte-se que essa decisão trouxe expressamente a manutenção da multa isolada para o ano-calendário de 2007, tendo cancelado a cobrança para os anos de 2005 e 2006.

Ante a divergência dessa decisão com a proferida no julgado combatido, que afastou para todos os períodos a aplicação concomitante das multas, conclui-se que a Recorrente conseguiu comprovar a divergência, possibilitando a subida da matéria a julgamento pela Câmara Superior de Recursos Fiscais apenas para os fatos geradores ocorridos após a vigência da Medida Provisória nº 351. Para os períodos anteriores, a tese defendida pela Procuradoria foi superada com a edição da Súmula CARF nº 105.

Em reexame de admissibilidade de recurso especial (fls. 1195/1196), restou incólume o despacho de admissibilidade e, intimada, a Fazenda Nacional peticionou nos autos (fls. 1198), questionando o enquadramento da multa isolada relativa aos anos-calendário 2004, 2005 e 2006 na Súmula CARF nº 105, tendo em vista que a referida penalidade “**não** foi lançada com base no antigo art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96”, mas, sim, com fundamento no art. 44, II, “b” da Lei nº 9.430/96, vez que o auto de infração se referiu à alteração contida na Lei nº 11.488/2007 e aplicou a multa no percentual de 50% (e não 75%).

A petição da PGFN foi recebida como embargos de declaração e os embargos foram rejeitados por falta de previsão regimental (fls. 1218/1219). O despacho que rejeitou os embargos, entretanto, expressamente ressaltou que “ao contrário do afirmado pela Embargante, a multa isolada relativa aos anos-calendário 2004 a 2006 foi, sim, lançada com base no antigo art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, apenas fazendo referência à alteração contida na Lei nº 11.488, de 2007, para fins de retroatividade benigna”.

Intimado, o sujeito passivo opôs embargos de declaração (fls. 1241/12/51), alegando que o **Acórdão nº 1101-000.675** incorreu em (i) omissões acerca dos exatos limites da coisa julgada existente em favor da Embargante, extraídos do pedido inicial e principal do Mandado de Segurança que textualmente não se limita ao período de vigência concomitante do FINSOCIAL; e (ii) contradição, “ao reconhecer, de um lado, que o pedido principal da Embargante na ação judicial foi ‘reconhecer o direito da autora de não ter contra si exigida a tributação da contribuição social, instituída pela Lei 7.689/88’ e que tal pedido foi acolhido pelo voto vencedor e afirmar, de outro, que a coisa julgada teria se fundado na inconstitucionalidade do artigo 9º da Lei nº 7.689/88 que manteve a exigência do FINSOCIAL”.

Os embargos de declaração do sujeito passivo não foram admitidos (fls. 1330/1349), o que ensejou a interposição de recurso especial (fls. 1357/1379), no qual se alega que o **Acórdão nº 1101-000.675** conferiu à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto à matéria “impossibilidade de relativização de coisa julgada reconhecendo a inexistência de relação jurídico tributária que obrigue contribuinte ao recolhimento da CSLL com base na Lei nº 7.689/88”, com base no Acórdão paradigma nº 1102-000.926.

No mérito, sustenta o sujeito passivo, em seu recurso especial, em resumo, (i) a nulidade da decisão de inadmissibilidade dos embargos de declaração opostos na origem, pois não foram devidamente sanados os vícios apontados; (ii) 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; (iii) a nulidade do Auto de Infração é ainda mais patente, pois o próprio fiscal atuante fundou a exigência na própria Lei nº 7.689/88 afastada pela coisa julgada favorável a Recorrente; e (iv) que o Egrégio STJ ao analisar o referido RESP 1.118.893/MG reconheceu que a Lei nº 7.689/88 permanece vigente até hoje, sendo certo que as legislações posteriores apenas alteraram questões periféricas da CSLL, mantendo-se o

núcleo baseado no referido diploma legal que, como visto, foi afastado pela decisão judicial transitada em julgado em favor da Recorrente.

O sujeito passivo apresentou, ainda, contrarrazões (fls. 1314/1325), alegando, em resumo, que (i) o recurso especial da Fazenda Nacional não deve ser conhecido, em virtude do disposto no artigo 67, S 3º do RICARF, tendo em vista a aplicação da Súmula/CARF nº 105 sem a limitação temporal que lhe foi imposta; (ii) ainda que conhecido, deve ser aplicada a Súmula/CARF nº 105 ao caso; e (iii) a impossibilidade de cumulação entre a multa isolada por ausência de pagamento das estimativas mensais com a multa de ofício por ausência de recolhimento do tributo devido ao final do exercício decorre da própria natureza jurídica dos institutos, que não sofreu qualquer alteração com a edição da Lei nº 11.488/2007.

Sobreveio o despacho de admissibilidade (fls. 1460/1466), que negou seguimento ao recurso especial do sujeito passivo nos seguintes termos:

Em seu recurso especial, o contribuinte aponta divergência em relação à relativização da coisa julgada reconhecendo a inexistência de relação jurídico-tributária que obrigue o contribuinte ao recolhimento da CSLL com base na lei n.7.689/88.

Para demonstrar a divergência, apresenta o acórdão paradigma n.1102-000.926 (da 2ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção, de 11/09/2013). Anexou o inteiro teor nas e-fls.1438-1448 e transcreveu a ementa no corpo do relatório.

Indica que a seguinte legislação foi interpretada de maneira divergente: i) Lei nº 7.689/88 e alterações posteriores (Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92); ii) artigo 469, inciso I, do CPC/736 ; iii) artigo 62, § 2º do RI/CARF.

O paradigma encontra-se assim ementado: (...)

Inconformado, o recorrente defende que a conclusão adotada no voto condutor não encontra amparo na coisa julgada material existente em seu favor, que deveria ser extraída do pedido formulado na inicial do MS 89.0005988-2, bem como do dispositivo das decisões judiciais prolatadas pelo poder judiciário.

Transcreveu o pedido inicial formulado: (...)

O acórdão do TRF 2ª Região restou redigido nos seguintes termos: (...)

Argumenta o recorrente que a coisa julgada em seu favor não estabeleceu qualquer limitação temporal e que o pedido foi concedido integralmente para afastar a cobrança da CSLL com base na lei n.7.689/88 enquanto não vier uma nova lei que legitime a cobrança.

Diante dessa situação fática, qual seja, a existência de decisão judicial transitada em julgado favorável ao contribuinte nos autos do MS 89.0005988-2, entendeu o aresto recorrido não ser aplicável o entendimento firmado nos autos do RESP 1.118.893/MG submetido à sistemática dos recursos repetitivos (art.543-C do CPC/73).

Alega que o paradigma n.1102-000.926 tratou de situação análoga e que concluiu em sentido oposto. Citou os seguintes trechos do paradigma:

O cerne da divergência cinge-se à aplicabilidade do entendimento firmado em sede de recurso repetitivo pelo STJ no REsp 1.118.893/MG, diante do conteúdo da decisão transitada em julgado a favor do contribuinte. A tese firmada pelo STJ restou assim redigida: (...)

No que diz respeito às situações fáticas, tanto o caso presente, quanto aquele do paradigma, tratam de contribuintes que, sujeitos à incidência da CSLL nos termos da lei n.7.689/88, ingressaram em juízo, e obtiveram decisões judiciais favoráveis, com trânsito em julgado, para que não recolhessem a referida exação.

Ou seja, para que se caracterize a existência de similitude fática entre o acórdão *a quo* e o paradigma, faz-se necessário uma análise mais detalhada do conteúdo das decisões judiciais que embasaram os acórdãos.

Nesse sentido, relevante destacar que não consta a íntegra do acórdão final proferido na apelação n.90.02.07248-1 (MS 89.0005988-2), impetido pelo ora recorrente. No documento constante deste processo nas e-fls.993 e seguintes consta a ementa e o dispositivo do acórdão, parte dos votos e a transcrição de algumas discussões, não restando claro o conteúdo final do acórdão. Tal fato foi destacado no voto vencedor do acórdão recorrido: (...)

Por conseguinte, a análise será feita com a ressalva dessa limitação. Acrescento que o referido acórdão não foi disponibilizado no sítio do TRF da 2ª Região, tendo em vista seu proferimento em 1990.

No paradigma, a decisão que restou transitada em julgado favorável ao contribuinte foi a sentença, proferida em 11/07/1989, nos seguintes termos: (...)

Por sua vez, no acórdão recorrido, a decisão foi um acórdão de apelação em mandado de segurança, proferido pelo colegiado do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, do qual se transcreve o dispositivo: (...)

Nota-se de pronto, que no paradigma reconheceu-se a inconstitucionalidade da lei n.7.689/88; de outra banda, no aresto recorrido, foi rejeitada a arguição de inconstitucionalidade.

Se passarmos à análise da ratio decidendi, na sentença (paradigma), o reconhecimento da inconstitucionalidade se deu em razão da impossibilidade do bis in idem, mesmo fato gerador e base de cálculo do imposto de renda das pessoa jurídicas.

Já no acórdão da apelação (recorrido), extrai-se da ementa que a cobrança da CSLL foi afastada por possuir mesmo fato gerador da contribuição para o FINSOCIAL, sem contudo reconhecer a inconstitucionalidade da lei. Pode parecer um pouco incongruente, mas são estes os documentos que temos nos autos (diante da ausência do relatório final do acórdão). Transcrevo a ementa do acórdão: (...)

Sendo assim, o voto condutor do acórdão recorrido interpretou que extinta a contribuição para o Finsocial, remanesce a cobrança da CSLL, estabelecendo um limite temporal da decisão e do alcance da coisa julgada, para afastar a tese firmada no REsp 1.118.893/MG.

No paradigma, o relator interpretou que não houve um limite temporal para os efeitos da ação judicial (MS 89.0092546-6/CE) (...)

Dessa forma, apesar de ambas as ações tratarem da CSLL instituída pela lei n. 7.689/88, possuem conteúdo distintos.

Considero, portanto, que estamos diante de situações fáticas distintas, posto que os dispositivos das decisões judiciais, a despeito de desonerarem a CSLL, são completamente diferentes. Primeiro no que diz respeito à sua constitucionalidade, segundo, no que se refere à razão pela qual a cobrança da CSLL não pode prosperar quando do julgamento.

Uma decisão consignou a incompatibilidade de cobrança concomitante da CSLL e do FINSOCIAL, mas não reconheceu a inconstitucionalidade. Em 1992, o FINSOCIAL foi extinto. A outra enxergou incongruência com a cobrança do IRPJ, declarando *incidenter tantum*, ou seja, em sede de controle difuso, a inconstitucionalidade da lei.

Situações fáticas distintas levaram os colegiados a entendimentos igualmente díspares.

Por conseguinte, considero que o paradigma n.1102-000.926 não demonstra a divergência em relação à relativização da coisa julgada reconhecendo a inexistência de relação jurídico-tributária que obrigue o contribuinte ao recolhimento da CSLL com base na lei n.7.689/88, pois consubstancia situação fática distinta daquela tratada no presente processo.

Diante do exposto, com fundamento no art.67, do anexo II do RICARF, proponho que seja NEGADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Irresignado, o sujeito passivo interpôs agravo (fls. 1477/1489), que foram rejeitados (fls. 1534/1539). Em razão disso, o sujeito passivo impetrou o Mandado de Segurança nº 1002680-62.2017.4.01.3400, no qual foi deferida a liminar, conforme abaixo (fls. 1570/1574):

Trata-se de mandado de segurança impetrado pela SOUTH32 MINERALS S.A em face do ato praticado pelo PRESIDENTE DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS — CARF E DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS — CSRF, visando suspender a exigibilidade dos débitos decorrentes do Processo Administrativo nº 12897.000197/2009-65, *"que foram desmembrados e se encontram atualmente em cobrança por meio do Processo Administrativo nº 17091.720005/2017-30 (Docs. II a 14), bem como a deternilhação para que as autoridades coatoras se abstenham de promover quaisquer atos tendentes a exigir o crédito tributário relativo à CSLL lançada no referido caso e, ainda,*

determinar que referido crédito não obste a expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa em favor da Impetrante, nem seja objeto de protesto ou inscrição em órgãos de proteção ao crédito como SERASA, SP, CADIN e/ou congêneres;" (fl. 24).

Requer, ainda, em sede de liminar, que a autoridade coatora admita e processe o Recurso Especial interposto nos autos do Processo Administrativo nº 12897.000197/2009-65, encaminhando-o para a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais para julgamento, a qual deverá analisá-lo em seu mérito, considerando a exata extensão da coisa julgada existente em favor da Impetrante decorrente do anterior MS 89.0005988-2 (APC 90.02.07248-1).

Narra a Empresa Impetrante que foi autuada para pagamento de créditos referentes à CSLL, atinentes ao período compreendido entre 2004 a 2007.

Alega, no entanto, que há provimento jurisdicional, transitado em julgado (MS nº 89.0005988-2), que lhe assegura o direito de não ter contra si exigida à tributação da contribuição social, instituída pela Lei nº 7.689/88, motivo pelo qual interpôs o respectivo Recurso Voluntário, o qual foi parcialmente provido.

Assevera, contudo, que em vista da existência de omissões e contradições no acórdão proferido no Recurso Voluntário, opôs Embargos de Declaração, os quais foram rejeitados liminarmente.

Irresignada, interpôs Recurso Especial perante a C. Câmara Superior de Recursos Fiscais, alegando, dentre outros, que, além de haver coisa julgada no MS nº 89.0005988-2, há divergência de interpretação com o acórdão apontado como paradigma, acórdão nº 1102-000.926 (fls. 29/51).

No entanto, o relator negou seguimento ao Recurso Especial sob os seguintes fundamentos: "*i) ausência do inteiro teor do acórdão proferido na Apelação nº 90.02.07248-1 (MS 89.0005988-2) nos autos do referido processo administrativo, o que impediria o exame completo da coisa julgada existente em favor da contribuinte e, (ii) inexistência de similitude fática entre os casos confrontados*".

Em face da referida decisão, a Impetrante opôs Agravo (fls. 62/74), com fulcro no artigo 71 do R1/CARF, aprovado pela Portaria/MF 343/2015, o qual fora rejeitado sob os mesmos argumentos do Recurso Especial, não restando outra alternativa senão a intervenção do Poder Judiciário. (...)

É o breve relato. DECIDO. (...)

Ocorre que consta, nos autos, a íntegra do acórdão proferido nos autos do MS nº 89.0005988-2 (AMS nº 90.02.07248-1), consoante se depreende dos documentos de fls. 83/92, cuja ementa restou assim redigida:

CONSTITUCIONAL. Contribuição social instituída pela Medida Provisória nº 22, de 06 de dezembro de 1988, convertida na Lei nº 7.689/88. Identidade com a hipótese de incidência (fato gerador) da contribuição social para o FINSOCIAL, em ofensa ao princípio da diversidade de fontes de custeio

(Constituição Federal, artigo 194, VI). Inconstitucionalidade. Apelação provida.

Ademais, ao contrário do que consta na decisão administrativa, o acórdão paradigma demonstra a divergência de entendimento acerca do tema, razão pela qual merece trâmite o recurso especial interposto no Processo Administrativo nº 12897.000197/2009-65.

No entanto, o pedido formulado pela Impetrante no sentido de que o mérito do Recurso Especial deverá considerar a coisa julgada formada nos autos do MS nº 89.0005988-2 (AMS nº 90.02.07248-1) não guarda respaldo legal, vez que implicaria na usurpação da competência da Corte Administrativa.

Com base nos argumentos supra, DEFIRO PARCIALMENTE o pedido liminar para determinar o processamento do Recurso Especial, interposto nos autos do Processo Administrativo nº 12897.000197/2009-65. Defiro, ainda, o pedido de suspensão da exigibilidade dos débitos decorrentes do Processo Administrativo no 12897.000197/2009-65, nos moldes formulados na exordial.

Em seguida, sobreveio a sentença (fls. 1596/1600) concedendo parcialmente a segurança “para determinar que a autoridade impetrada admita e processe o Recurso Especial interposto nos autos do Processo Administrativo nº 12897.000197/2009-65, bem como para suspender a exigibilidade dos débitos decorrentes do Processo administrativo acima referido e determinar que a impetrada se abstenha de promover quaisquer atos tendentes a exigir o crédito tributário relativo à CSLL lançada no caso referido, enquanto o Recurso estiver pendente de julgamento” Adotou-se como razões de decidir os mesmos fundamentos da decisão que concedeu a liminar.

Saneado o processo administrativo (fls. 1601), a Fazenda Nacional foi intimada e apresentou contrarrazões (fls. 1605/1623), alegando, em resumo, que (i) contribuinte ajuizou demanda judicial com o fim de eximir-se do recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, com o fundamento da inconstitucionalidade de sua instituição pela Lei 7.689/88, obtendo sentença favorável, transitada em julgado; (ii) a modificação na legislação de regência da CSLL das pessoas jurídicas, sendo reafirmada a instituição deste tributo, implicando na obrigatoriedade de cobrança da CSLL; (iii) por razões óbvias, que a ação judicial invocada pela recorrente não apreciou as alterações posteriores, não integrando *a causa de pedir* da demanda, motivo pelo qual não integram a lide, ensejando o surgimento dos créditos tributários, oriundos da subsunção dos fatos geradores posteriores à decisão às hipóteses de incidência referentes à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; (iv) a ação judicial proposta pela recorrente traz a declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88 como causa de pedir, de forma que a declaração de inconstitucionalidade em sede de controle difuso não é o pedido do autor, não sendo o objeto central da lide, mas apenas uma questão incidental; (v) se a declaração de inconstitucionalidade, em sede de controle concentrado não impede a promulgação de nova norma de teor idêntico ou semelhante, notadamente, a declaração incidental de constitucionalidade não possui o condão de impedir o legislador de produzir lei nova disciplinando

a matéria; e (vi) não possui o REsp 1.118.893/MG o alcance *ad aeternum* que pretende a recorrente, vez que não analisou os efeitos prospectivos da eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado contrárias à posterior decisão do STF.

É relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**, Relatora

Inicialmente, cumpre destacar que o presente exame de admissibilidade se refere unicamente ao recurso especial da Fazenda Nacional, tendo em vista que, por força de decisão judicial proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 1002680-62.2017.4.01.3400, o recurso especial do sujeito passivo deverá ser admitido e processado. Assim, não serão aqui analisados os pressupostos de admissibilidade do recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

Entretanto, na eventualidade de a decisão judicial proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 1002680-62.2017.4.01.3400 ser revogada, deixaremos de ser competentes para apreciar o recurso especial do sujeito passivo.

I – ADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL DA PGFN

O prazo para o sujeito passivo e para a Fazenda Nacional interpor recurso especial é de 15 dias contados da data de ciência da decisão recorrida. E os embargos de declaração opostos tempestivamente, isto é, no prazo de 5 dias da ciência do acórdão embargado, interrompem o prazo para a interposição de recurso especial¹. Ainda, de acordo com o art. 5º do Decreto nº 70.235/1972, os prazos são contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento. Ademais, os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

A contagem do prazo para a interposição do recurso pela Fazenda Nacional se inicia na data da intimação pessoal presumida, isto é, 30 dias contados da entrega dos respectivos autos à PGFN, ou em momento anterior, na hipótese de o Procurador se dar por intimado mediante assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo (artigos 23, § 9º, do Decreto nº 70.235/1972, e 7º, §5º, da Portaria MF 527/2010). No presente caso, os autos foram encaminhados à PGFN para ciência do **Acórdão nº 1101-000.675** em 19.08.2014 (fl. 1166) e retornaram, tempestivamente, com embargos de declaração em 20.08.2014 (fl. 1169). Em seguida, a Fazenda Nacional foi intimada do despacho que inadmitiu os embargos de declaração

¹ Tais previsões estavam contidas nos artigos 65 e 68 do Regimento Interno do CARF (“RICARF”) aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e, atualmente, são objeto dos artigos 119 e 116 do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

em 02.03.2015 (fl. 1174) e os autos foram devolvidos ao CARF com recurso especial em 03.03.2015 (fl. 1189). Assim, é tempestivo o recurso ora em análise.

No exame da admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso verificar: **(i)** o prequestionamento da matéria, que deve ser demonstrado pelo recorrente com a precisa indicação na peça recursal do prequestionamento contido no acórdão recorrido, no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos; e **(ii)** a divergência interpretativa, que deve ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que diverjam de pontos específicos do acórdão recorrido. Com relação à divergência, o Pleno da CSRF concluiu que “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”².

Com relação ao prequestionamento, o acórdão recorrido versa também sobre a (im)possibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com multa de ofício, estando, pois, preenchido tal pressuposto.

No que se refere à divergência interpretativa, foi admitido como paradigma apenas o Acórdão nº 1401-00.761 e o despacho de admissibilidade limitou o seguimento do recurso especial ao ano-calendário de 2007, tendo em vista que os anteriores ora em discussão, 2004, 2005 e 2006, estariam abarcados pela Súmula CARF nº 105.

No **acórdão recorrido**, o relator, que foi vencedor no que se refere à concomitância, sem fazer qualquer distinção com relação ao período de apuração, concluiu pelo provimento do recurso voluntário, nos seguintes termos:

Com relação à exigência de multa isolada cumulada com multa de ofício, também merece provimento as alegações do contribuinte, pois a provisoriedade das estimativas merece observação cautelosa, pois encerrado o período, há de ser fundada ou ter a sua incidência o tributo em definitivo.

Portanto, havendo exigência da apuração do tributo em ação fiscal, com a aplicação da multa de ofício, não se justifica a incidência concomitante de multa isolada, sob pena de dupla incidência sobre uma mesma infração.

O **Acórdão paradigma nº 1401-000.761**, por sua vez, versa sobre a concomitância entre multa isolada por falta de recolhimento de estimativa com multa de ofício com relação aos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007. No que se refere aos anos-calendário de 2005 e 2006, os julgadores deram provimento ao recurso voluntário. Com relação ao ano-calendário de 2007, negaram provimento ao recurso voluntário, mantendo a exigência.

Interessante notar que o relator foi vencido com relação aos anos de 2005 e 2006 e, em seu voto, apesar de adotar o mesmo racional para todos os períodos, em diversas passagens

² Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

ressalta que “quem tinha o entendimento antes da redação da MP 303, de 29 de junho de 2006 (DOU 30/06/2006), consoante julgado abaixo da CSRF, deveria revê-lo, se lastreado apenas nessa tese, após a edição dessa MP, que deixou claro que a multa de ofício isolada de 75% e posteriormente de 50% não era calculada sobre diferença de tributo, mas efetivamente sobre a estimativa”. Apesar dessa peculiaridade, o relator – que, frise-se, foi vencedor com relação à manutenção da multa relativa ao ano-calendário de 2007 – analisou o teor do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação atribuída pela Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 e concluiu pela manutenção da penalidade – de forma diametralmente oposta ao que ocorreu no **acórdão recorrido**. Assim, presente está a exigida divergência interpretativa.

Diante do exposto, deve ser conhecido o recuso especial da Fazenda Nacional.

II – MÉRITO

a) Recurso especial do sujeito passivo

A análise do recurso especial do sujeito passivo passa pela verificação **(i)** do teor do julgamento proferido pelo STF nos autos dos Recursos Extraordinários nºs 955.227/BA (Tema nº 885 da Repercussão Geral) e 949.297/CE (Tema nº 881 da Repercussão Geral); **(ii)** da obrigatoriedade de sobrestamento do presente julgamento, nos termos do art. 100 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 (“RICARF”), tendo em vista que os Recursos Extraordinários nºs 955.227/BA e 949.297/CE ainda não transitaram em julgado; **(iii)** da existência de coisa julgada favorável ao sujeito passivo, afastando a exigência da CSLL instituída pela Lei nº 7.689/1988; e, por fim, **(iv)** do impacto do julgamento do STF no caso ora em análise.

Em apertada síntese, em 1988, a Lei nº 7.689 instituiu a CSLL e, em seguida, diversos contribuintes ingressaram em juízo e obtiveram decisões judiciais favoráveis declarando a inconstitucionalidade da exigência. Em 1992 e 1993, o STF decidiu, em controle difuso, pela constitucionalidade parcial da Lei nº 7.689/1988, afastando apenas os artigos 8º e 9º³, sendo que o primeiro teve sua execução suspensa por força da Resolução nº 11/1995 do Senado Federal. Posteriormente, 2007, o STF, em controle concentrado, nos autos da ADI nº 15, declarou a inconstitucionalidade apenas do art. 9º da Lei nº 7.689/1988, reconhecendo, por vias transversas, a constitucionalidade dos demais dispositivos.

A partir de então, a União Federal passou a exigir a CSLL inclusive daqueles contribuintes com ação judicial transitada em julgado reconhecendo a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/1988. Os contribuintes, por sua vez, defendiam que a manifestação posterior do STF

³ RE 146.733/SP, Rel. Min, Moreira Alves, Plenário, DJ 06/11/1992; e RE 150.764/PE, Rel. Min, Sepúlveda Pertence, Plenário, DJ de 02/04/1993

sobre o tema não alteraria a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, com base, dentre outros, na tese firmada pelo STJ no Tema Repetitivo nº 340⁴.

A controvérsia foi submetida ao STF que, em 08.02.2023, no julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 955.227/BA (Tema nº 885 da Repercussão Geral) e 949.297/CE (Tema nº 881 da Repercussão Geral), fixou as seguintes teses:

1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo.
2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.

Contra tal decisão foram opostos embargos de declaração, objetivando a modulação de seus efeitos, haja vista a manifestação anterior do STJ em sentido contrário às teses fixadas. Em 04.04.2024, o STF finalizou o julgamento dos referidos embargos de declaração, negou o pedido de modulação dos efeitos da decisão de mérito e afastou *“as multas tributárias de qualquer natureza impostas aos contribuintes que tiveram decisão favorável transitada em julgado em ações judiciais propostas para questionar a exigibilidade da CSLL e cujo fato gerador tenha ocorrido até a data da publicação da ata do julgamento de mérito (13.02.2023), ficando preservada a incidência dos juros de mora e da correção monetária e vedada a repetição dos valores já recolhidos referentes a multas de qualquer natureza”*.

Em 20.08.2024, foi publicado o acórdão, acolhendo parcialmente os embargos de declaração para *“afastar exclusivamente as multas tributárias [punitivas e moratórias] cujo fato gerador tenha ocorrido até a data da publicação da ata do julgamento de mérito (13.02.2023), impostas aos contribuintes que possuíam decisão favorável transitada em julgado em ações judiciais propostas para questionar a exigibilidade da CSLL”*. Em 13.09.2024, foram opostos embargos de declaração pela Fazenda Nacional, ainda pendentes de julgamento, objetivando que se condicione o afastamento da multa sobre os valores correspondentes aos fatos geradores ocorridos antes do julgamento do mérito dos temas 881 e 885 ao pagamento espontâneo ou ao parcelamento do débito dentro de 30 (trinta dias) da publicação da ata julgamento dos embargos de declaração.

⁴ Não é possível a 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. 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.

Cumpra-se destacar que o entendimento fixado pelo STF no julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 955.227/BA (Tema nº 885 da Repercussão Geral) e 949.297/CE (Tema nº 881 da Repercussão Geral) é de reprodução obrigatória pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força do caput do art. 99 do RICARF.

Na prática, isso significa que, a partir de 31.08.2007, data da publicação da decisão final proferida na ADI nº 15/DF, cessaram os efeitos das ações judiciais favoráveis aos contribuintes que declararam inconstitucional a exigência de CSLL com base na Lei nº 7.689/1988. No entanto, em respeito à irretroatividade e à anterioridade, somente será devida CSLL a partir do ano-calendário de 2008.

Embora, em tese, possa haver dúvidas acerca do afastamento das multas incidentes sobre a CSLL em razão dos novos embargos de declaração opostos nos autos – o que poderia, inclusive, ensejar o sobrestamento do presente julgamento por força do art. 100 do RICARF⁵⁶ - isso não se aplica ao presente caso, que discute a exigência de CSLL relativa aos anos-calendário de 2004, 2005, 2006 e 2007. Isso porque, frise-se, de acordo com o entendimento proferido pelo STF nos Temas nºs 881 e 885, não se pode exigir CSLL relativa a períodos anteriores a 2008 dos contribuintes que possuem a seu favor decisão judicial transitada em julgado afastando a exigência da referida contribuição.

Diante disso, nos cabe analisar o teor das decisões judiciais acostadas aos autos pelo sujeito passivo, para verificar a sua sujeição ao decidido pelo STF nos Temas nºs 881 e 885.

Em seu recurso especial, alega o sujeito passivo que “a extensão da coisa julgada existente em favor da Recorrente decorre da análise conjunta do pedido formulado na inicial do MS 89.0005988-2 (APC 90.02.07248-1) e do dispositivo das decisões judiciais prolatadas pelo Poder Judiciário que transitaram em julgado”.

Do exame dos autos se extrai o seguinte:

Às fls. 981/985, consta a inicial do mandado de segurança, por meio do qual, supostamente, o sujeito passivo buscou a declaração de inconstitucionalidade da contribuição social sobre o lucro, instituída da Lei nº 7.689/1988 e regulamentada pela Instrução Normativa nº 198/1988. Na primeira folha, há três números distintos de ação: **89.0005988-2** (supostamente o número do processo em primeira instância); 90.02.07248-1 (supostamente o número do processo em segunda instância) e 89.0005779-8 (supostamente o número de um processo que se

⁵ “Art. 100. A decisão pela afetação de tema submetido a julgamento segundo a sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos não permite o sobrestamento de julgamento de processo administrativo fiscal no âmbito do CARF, contudo o sobrestamento do julgamento será obrigatório nos casos em que houver acórdão de mérito ainda não transitado em julgado, proferido pelo Supremo Tribunal Federal e que declare a norma inconstitucional ou, no caso de matéria exclusivamente infraconstitucional, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça e que declare ilegalidade da norma.

Parágrafo único. O sobrestamento do julgamento previsto no caput não se aplica na hipótese em que o julgamento do recurso puder ser concluído independentemente de manifestação quanto ao tema afetado”.

⁶ Como ocorreu nas Resoluções de números 1102-000.320 e 1102-000.321, julgadas em 11.06.2024.

pretendeu distribuir por dependência, pedido que foi negado em razão de já haver liminar nos referidos autos). Confira-se:

90.02.07248-1
EXMO. SR. DR. JUIZ DA 1a. VARA FEDERAL NO RIO DE JANEIRO

89.0005938-2

*Distúncio de
Limonante, uma
vez que já existiu
decisão liminar, no
processo no RJ
Rio, 25/4/88
elma*

PROC. no. 89.0005779-0

Da análise da inicial do referido mandado de segurança se extrai que o contribuinte buscava a declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/1988, que instituiu a CSLL, tendo em vista suposta violação aos artigos 146, III e 149 da CF, diante de ausência de lei complementar especificando o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes da referida exação. *Ad argumentandum*, alegou-se a inconstitucionalidade da cobrança da CSLL com relação ao resultado apurado em 1988, em observância à noventena, prevista no §6º do art. 195 da CF.

§. DO PEDIDO

3.1. Em face do exposto, requer a AUTORA:

a) Que lhe seja concedida MEDIDA LIMINAR para o fim de ser reconhecido o direito da AUTORA de não ser tributada pela contribuição social instituída pela Lei 7689/88 conforme item 2.1 ou em assim não entendendo V.Exa, exclusivamente com relação ao lucro do exercício social findo em 31.12.88 (item 2.2 e seguintes), sendo conseqüentemente suspensa a exigibilidade do crédito tributário, conforme disposto no Art. 151, IV do CTN.

(...)

c) 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 / SEGURANÇA para efeito de reconhecer o direito da AUTORA de não ter contra si exigida a tributação da contribuição social instituída pela Lei 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, assim a AUTORA de seus efeitos e conseqüentemente, tornando definitiva a liminar concedida e autorizando o levantamento dos depósitos e efetuando o pagamento "b" acima.

CONFERE COM O ORIGINAL

Note-se que o pedido faz referência ao item 2.1 da inicial, que assim dispõe:

2.1. Conforme dispõe o art. 149 da Constituição Federal de 1988, à União compete instituir contribuições Sociais, "OBSERVADO O DISPOSTO NOS ART. 146, III ... (grifamos)

Ocorre que o Art. 146, III estabelece expressamente que CABE À LEI COMPLEMENTAR estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre DEFINIÇÃO DE TRIBUTOS E SUAS ESPÉCIES, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição a dos respectivos FATOS GERADORES, BASES DE CÁLCULO E CONTRIBUÍNTES.

Depreende-se claramente do texto constitucional que é imperiosamente necessário que seja previamente expedida lei complementar referida na Constituição, com a definição da contribuição social e dos elementos indispensáveis à sua cobrança (fato gerador, base de cálculo, etc.), pois, por força da remissão contida no art. 149 não só é necessário que a lei complementar defina os tributos, inclusive o correspondente à Contribuição Social como também a determinação de aplicabilidade do

-3-

art. 146, III às contribuições sociais impõe que a especificação em lei complementar do fato gerador, base de cálculo e contribuintes seja feita com relação aos impostos e ÀS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS! Conseqüentemente, a exigência da contribuição social antes da edição da lei complementar que disponha sobre as matérias referidas acima viola inexoravelmente a Constituição Federal de 1988 (art. 146), sendo portanto inconstitucionais a Lei 7.689/88 e a Instrução Normativa 198/88 retro mencionadas.

Às fls. 986/992, consta a sentença proferida nos autos do Processo nº 89.0005988-2, que denegou a segurança.

À fls. 993, encontra-se o a ementa e o resultado do julgamento proferido nos autos da Apelação em Mandado de Segurança nº **90.02.07248-1**. Da consulta realizada no sítio eletrônico do TRF da 2ª Região⁷, é possível confirmar que a referida decisão se refere ao Mandado de Segurança nº **89.0005988-2**, cuja numeração atual é 0005988-19.1989.4.02.5101/RJ. Veja-se:

Capa do Processo

Nº do Processo: 0007248-74.1990.4.02.0000
Data de autuação: 19/01/1990 00:00:00
Situação: BAIXADO

Órgão Julgador:
Gabinete da Vice-Presidência
Colegiado:

Relator(a): ALUISIO GONÇALVES DE CASTRO MENDES

Classe da ação: Petição Cível (Órgão Especial)

Processos relacionados: [0005988-19.1989.4.02.5101/RJ](#) | Originário

⁷ Consulta realizada em 13.08.2024 em <https://www10.trf2.jus.br/consultas/consultas-e-sistemas-processuais/>

Da ementa, se extrai que foi dado provimento à apelação do contribuinte e declarada inconstitucional pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região a contribuição social instituída pela Medida Provisória nº 22/1988, convertida na Lei nº 7.689/1988, por ofensa ao princípio da diversidade de fontes de custeio, em razão da sua identidade com o Finsocial. Confira-se:

CONSTITUCIONAL. Contribuição social instituída pela Medida Provisória nº 22, de 6 de dezembro de 1988, convertida na Lei nº 7.688/88. 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.

Do resultado do julgamento, por sua vez, é possível verificar que a “relatora originária”, Des. Fed. Julieta Lídia Luz, restou vencida; que o relator para prolação do acórdão foi o Des. Fed. Alberto Nogueira; e que a turma, por maioria, rejeitou a arguição de inconstitucionalidade suscitada e, no mérito, deu provimento à apelação, “nos termos do pedido inicial e principal”:

A C Ó R D Ã O

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

Decide a 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, 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, constantes dos autos e que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

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

Às fls. 994/995 constam o relatório e o voto da Relatora, Des. Fed. Julieta Lídia Luz, que deu provimento ao recurso apenas para afastar a exigência da CSLL calculada com base no balanço de 1988.

Às fls. 997/1002 há o voto do Des. Federal Alberto Nogueira, que, aparentemente, está na forma de transcrição de notas taquigráficas. Por estar no modelo de transcrição, não é possível extrair, de tal documento, ao certo, quais são as razões de decidir do Des. Federal Alberto Nogueira, designado relator para o acórdão. É certo que há, no documento, afirmações no sentido de que se estaria concedendo o pedido formulado na inicial “em toda a amplitude”. Veja-se:

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* pedindo 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 de do crédito tributário. Isso estou concedendo, suspender totalmente, foi o *que* pediu na Liminar.

O direito líquido e certo de não estar sujeito a tributação referida. Exatamente isso que estou concedendo. Não está sujeito. Não ter contra, se exigida a tributação da contribuição social. Em assim não entendo, exclusivamente em relação ao resultado apurado, não. Estou dando em toda amplitude. Não há necessidade de apreciar o *minua*, quando estou dando o *maius*.

Por outro lado, há outros trechos da transcrição – confirmados pela ementa – que indicam que a razão de decidir foi a impossibilidade de cobrança concomitante de Finsocial e de CSLL – e, também em razão disso, os julgadores do acórdão recorrido, nos termos do voto vencedor da Conselheira Edeli Pereira Pessa, concluíram que “a decisão que favoreceu a autuada declarou, tão só, a inconstitucionalidade da CSLL ante sua exigência, naquele momento, concomitante com a Contribuição ao FINSOCIAL” e, por isso, ao caso não se estendem os efeitos das decisões que declararam a inconstitucionalidade formal e material da Lei nº 7.689/1988. Confira-se:

No caso presente, a decisão que favoreceu a autuada declarou, tão só, a inconstitucionalidade da CSLL ante sua exigência, naquele momento, concomitante com a Contribuição ao FINSOCIAL. Já a decisão defendida no REsp nº 1.118.893/MG declarou a inconstitucionalidade formal da Lei nº 7.689/88, por entender que só lei complementar poderia instituí-la, e também atacou aspectos materiais de sua instituição, como a identidade de base de cálculo com o IRPJ e a administração da contribuição pela Receita Federal. Daí a conclusão de subsistência dos efeitos da coisa julgada, se a Lei nº 7.689/88 permanece vigente.

Frise-se: a decisão que favoreceu a autuada no presente caso concreto não teve por referência o julgamento proferido pelo Plenário do Tribunal Regional Federal da 1ª Região nos autos da AMS 89.01.136147/ MG, Rel. Juiz TOURINHO NETO, nem qualquer outro semelhante que tenha declarado a inconstitucionalidade tanto formal quanto material da Lei nº 7.689/88, o que dispensa a aplicação do art. 62ª do RICARF no presente caso.

A aplicação do art. 62ª do RICARF somente impede a discussão, no âmbito administrativo, dos efeitos das leis posteriores que teriam alterado o fundamento legal para exigência da CSLL, e do reconhecimento da constitucionalidade da Lei nº 7.689/88 pelo Supremo Tribunal Federal. A necessária observância daquilo que o Superior Tribunal de Justiça decidiu sob o rito do art. 543C do Código de Processo Civil não impede outra interpretação do alcance dos efeitos da coisa julgada frente a decisão que declara a inconstitucionalidade da lei em razão de aspectos materiais específicos e temporários, mais precisamente o disposto,

relativamente à Contribuição para o FINSOCIAL, no art. 9º da Lei nº 7.689/88: a eficácia de tal decisão cessou em 01.04.1992.

No entanto, do dispositivo do acórdão se extrai que, no mérito, foi dado “provimento a apelação, nos termos do pedido inicial e principal” – que, frise-se, consistia em “reconhecer o direito da AUTORA de não ter contra si exigida a contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88”. E, como decidido reiteradamente pelo STJ, “existindo eventual contradição entre a fundamentação da decisão e o dispositivo final, prevalece o disposto no dispositivo, porquanto é ele que transita em julgado” (REsp 1.450.106/DF, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/04/2015, DJe 14/04/2015.). Esse entendimento tem por base o art. 504 do CPC, que estabelece que não fazem coisa julgada “os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença”.

Aplicando tais lições ao presente caso, entendo que, diante da obscuridade existente nos motivos que ensejaram o julgamento favorável ao contribuinte, deve prevalecer o seu dispositivo, cujo alcance a ser atribuído é aquele nele expressamente contido. Dito de outra forma: como o dispositivo do acórdão é expresso ao estabelecer que o provimento da apelação se dava nos termos do pedido inicial e principal e considerando que os motivos que levaram aos julgadores a assim concluir não estão claros, deve prevalecer o conteúdo do dispositivo.

Diante disso e com todas as vênias à Redatora do voto vencedor do acórdão recorrido, entendo que o sujeito passivo obteve, nos autos do Mandado de Segurança nº 89.0005988-2, decisão transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade da CSLL instituída com base na Lei nº 7.689/1988. E, em razão disso, está sujeito ao decidido pelo STF no julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 955.227/BA (Tema nº 885 da Repercussão Geral) e 949.297/CE (Tema nº 881 da Repercussão Geral), o que impede a cobrança da referida contribuição com relação aos períodos anteriores à 2008.

No entanto, como fui vencida com relação com relação ao provimento do recurso especial do sujeito passivo, passo a analisar o recurso especial da Fazenda Nacional.

b) Recurso especial da Fazenda Nacional: concomitância entre multa isolada e multa de ofício

Subsiste nos presentes autos a discussão acerca da exigência de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, relativa ao ano-calendário de 2007, com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, conforme abaixo:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica”.

Acerca da possibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e multa de ofício é a Súmula CARF 105, aprovada em 08.12.2014: “A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício”.

Os precedentes que ensejaram a aprovação da Súmula CARF 105⁸ concluíram pela impossibilidade de concomitância entre multa isolada por falta de recolhimento de estimativa e multa de ofício por falta de recolhimento de tributo com base nos seguintes fundamentos: (i) aplicação do critério da consunção, segundo o qual a primeira conduta (falta de recolhimento da estimativa mensal) é meio de execução, é etapa preparatória da segunda (falta de recolhimento do tributo ao final do ano-calendário); (ii) a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa somente pode ser exigida no curso do ano-calendário, tendo em vista que, ao final do exercício, desaparece a base imponible da multa isolada, surgindo uma nova base, que corresponde ao tributo efetivamente apurado, única que pode ser objeto de penalização; e (iii) não é legítima a exigência de duas penalidades (multa isolada e multa de ofício) com base no mesmo fato apurado em procedimento fiscal.

Cumprido ressaltar, entretanto, que a referida súmula versa sobre a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com base na redação original do art. 44 §1º, IV da Lei nº 9.430/1996, enquanto a multa ora em discussão foi lançada com fundamento no art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, com a redação que lhe foi atribuída pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. Confira-se, abaixo, a comparação entre a redação dos referidos dispositivos:

Art. 44 §1º, IV da Lei nº 9.430/1996 (redação original)	Art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996 (redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007)
<p>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:</p> <p>I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do</p>	<p>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (...)</p> <p>II - de 50% (cinquenta por cento), exigida <u>isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal</u>: (...)</p> <p>b) <u>na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário</u></p>

⁸ Acórdãos precedentes: 101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

<p>inciso seguinte;</p> <p>II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (...)</p> <p>§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:</p> <p>IV - <u>isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;</u></p>	<p><u>correspondente, no caso de pessoa jurídica.</u></p>
---	---

Da análise do quadro acima, pode-se concluir que não houve alteração substancial na penalidade aplicada por falta de recolhimento de estimativas mensais – exceto com relação à redução no seu percentual. Embora a redação atribuída ao dispositivo pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007 utilize a expressão “exigida isoladamente sobre o valor do pagamento mensal”, isso não a diferencia da multa isolada versada na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, tendo em vista que ambas as redações fazem referência expressa ao art. 2º da Lei nº 9.430/1996, que trata do pagamento mensal por estimativa.

Portanto, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com fundamento no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007, é a mesma daquela versada na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, exceto com relação ao seu percentual. Tanto é assim que, de acordo com a exposição de motivos da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 teve por objetivo "REDUZIR O PERCENTUAL DA MULTA DE OFÍCIO, LANÇADA ISOLADAMENTE, NAS HIPÓTESES DE FALTA DE PAGAMENTO MENSAL DEVIDO PELA PESSOA FÍSICA A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO OU PELA PESSOA JURÍDICA A TÍTULO DE ESTIMATIVA"⁹.

Diante disso, apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada “lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”, entendo que os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Ademais, o STJ, por meio de suas duas turmas, entendeu pela impossibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa com multa de ofício, em razão da aplicação do princípio da consunção ou da absorção. Confira-se:

⁹ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Exm/EMI-3-MF-MPS-Mpv-351-07.htm, acesso em 09.08.2022.

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. OFENSA AOS ARTIGOS 489 E 1.022, AMBOS, DO CPC/2015. NÃO CARACTERIZAÇÃO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO. (...)

6. Logo, o princípio da consunção ou da absorção é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas, hipótese em que a infração mais grave absorve as de menor gravidade, como no caso em apreço. Assim, em casos como o ora analisado, deve-se imperar a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo, em detrimento da multa prevista no artigo 12, inciso III, da Lei 8.218/1991.

7. Recurso Especial conhecido e não provido. (REsp n. 2.104.963/RJ, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 5/12/2023, DJe de 19/12/2023, grifamos.)

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96).

2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, no montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96).

3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 24/3/2015.

4. Recurso especial provido. (REsp n. 1.708.819/RS, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 7/11/2023, DJe de 16/11/2023, grifamos.)

Ressalta-se que, no REsp n. 2.104.963/RJ, julgado pela Segunda Turma do STJ, o caso concreto trata da multa prevista no artigo 12, III, da Lei nº 8.218/1991, isto é, da multa por ausência de entrega ao Fisco de arquivos digitais contendo registros contábeis. No entanto, o racional adotado para afastar a concomitância da referida multa com a multa de ofício é o

princípio da consunção e a jurisprudência citada no acórdão refere-se à concomitância entre multa de ofício e multa isolada por falta de recolhimento de estimativa.

Portanto, seja em razão da plena aplicação do racional da Súmula CARF 105 ao presente caso, seja da jurisprudência de ambas as turmas do STJ, deve ser negado dado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

III – CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto por CONHECER do recurso especial do sujeito passivo por força de decisão judicial e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO – ponto que restei vencida.

Ademais, voto por CONHECER do recurso especial da Fazenda Nacional e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada

A I. Relatora restou vencida em seu entendimento favorável ao provimento do recurso especial da Contribuinte. A maioria do Colegiado compreendeu que o acórdão recorrido deveria ser mantido neste ponto.

O recurso especial da Contribuinte foi conhecido em observância à ordem judicial, que ainda pende de recurso de apelação no Tribunal Regional Federal da 1ª Região, estando os autos do Mandado de Segurança nº 1002680-62.2017.4.01.3400 conclusos para decisão desde 21/06/2024. Na medida em que o exame de admissibilidade do recurso especial havia concluído por negar-lhe seguimento, a competência de julgamento deste Colegiado foi estabelecida em razão de decisão judicial ainda não definitiva e, assim, a validade do presente ato decisório passa a ser dependente da subsistência desta decisão, vez que o art. 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72 reputa nulas decisões proferidas por autoridade incompetente.

Esta Conselheira foi redatora do voto vencedor do acórdão recorrido para negar provimento ao recurso voluntário no ponto que pretendia a exoneração integral da CSLL exigida nos anos-calendário 2004 a 2007. O voto do relator, ex-Conselheiro José Ricardo da Silva, prevaleceu apenas em relação à exoneração da multa isolada exigida concomitantemente com a multa proporcional acrescida à CSLL não recolhida nos ajustes anuais.

A Contribuinte apresentou à autoridade fiscal sentença proferida no Mandado de Segurança nº 90.001261-9 que teria por objetivo *eximi-la da tributação calculada com base na Lei*

*nº 7.856/89, quanto ao fato gerador ocorrido em 31 de dezembro de 1989. A segurança foi concedida para mandar que a autoridade impetrada se abstenha de exigir a contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88, relativamente ao fato gerador ocorrido em 31 de dezembro de 1989, com o cálculo majorado na forma da Lei nº 7.856/89. Não foi apresentada a decisão deste Mandado de Segurança em grau de recurso, mas apenas partes de julgamento proferido em outro processo judicial (Apelação Cível nº 90.02.23947-5), no qual teria prevalecido o entendimento de que ali não se discutia a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, mas sim das antecipações determinadas pela Lei nº 7.787/89, dando-se provimento à apelação e à remessa oficial, para desconstituir a sentença que havia concedido a segurança pleiteada pelas impetrantes. Posteriormente, foi apresentada decisão transitada em julgado nos autos da Apelação em Mandado de Segurança nº 90.02.07248-1 (origem nº 89.0005988-2), cuja petição inicial também referia o pleito de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 ou, subsidiariamente, *exclusivamente em relação ao resultado apurado no exercício social de 1988*, e cuja decisão final indicaria ser *indevida a cobrança da CSLL juntamente com a contribuição ao FINSOCIAL, porque ambas seriam contribuições para a Seguridade Social*.*

Houve notícia, também, de que em lançamento anterior foi reconhecida a suspensão da exigibilidade dos débitos de 1988 a 1991 e que a PGFN teria orientado o cumprimento da decisão judicial transitada em 18/02/1992. Mas, seguindo o procedimento fiscal que resultou na presente exigência, a autoridade lançadora concluiu que a partir da extinção do FINSOCIAL, em 01/04/1992, a decisão judicial em questão teria perdido objeto, promovendo a exigência das parcelas não recolhidas entre os anos-calendário 2004 e 2007.

A autoridade julgadora de 1ª instância concordou com este entendimento, mas subsidiariamente consignou, como sintetizado no voto condutor do acórdão recorrido, que *mesmo subsistindo a exigência da COFINS a partir daquele momento, necessário seria observar: 1) a declaração de constitucionalidade da exigência desta contribuição, por meio da ADC nº 1 (julgada em 01/12/93 e publicada em 16/06/95) – que expressamente reconheceu sua convivência com as demais formas de custeio da Seguridade Social –; 2) a alteração da sistemática jurídica da COFINS, que passou a ser determinada em bases não cumulativas, desde a vigência da Lei nº 10.833/2003, em 01/02/2004; 3) a declaração de constitucionalidade da Lei nº 7.689/88 (com exceção de seu art. 8º) pelo Supremo Tribunal Federal em diversos julgamentos de recursos extraordinários – alguns deles publicados em meados de 1992 –, inclusive ensejando a Resolução do Senado Federal nº 11/95, publicada em 12/04/95, a suspender a eficácia do art. 8º daquela lei, o que teria como reflexo a limitação temporal da coisa julgada, até o advento da situação jurídica nova com a mudança jurisprudencial do Pretório Excelso.*

O relator vencido defendia a aplicabilidade do que decidido no REsp nº 1.118.893-MG, em sede de recursos repetitivos, e esta Conselheira conduziu o entendimento de que a eficácia da coisa julgada, nestes autos, deveria contemplar as peculiaridades do que decidido nas ações judiciais propostas pela Contribuinte. Vale o destaque do seguinte ponto do voto vencedor do acórdão recorrido:

No caso presente, a decisão que favoreceu a autuada declarou, tão só, a inconstitucionalidade da CSLL ante sua exigência, naquele momento, concomitante com a Contribuição ao FINSOCIAL. Já a decisão defendida no REsp nº 1.118.893/MG declarou a inconstitucionalidade formal da Lei nº 7.689/88, por entender que só lei complementar poderia instituí-la, e também atacou aspectos materiais de sua instituição, como a identidade de base de cálculo com o IRPJ e a administração da contribuição pela Receita Federal. Daí a conclusão de subsistência dos efeitos da coisa julgada, se a Lei nº 7.689/88 permanece vigente.

Frise-se: a decisão que favoreceu a autuada no presente caso concreto não teve por referência o *juízo proferido pelo Plenário do Tribunal Regional Federal da 1ª Região nos autos da AMS 89.01.136147/MG, Rel. Juiz TOURINHO NETO*, nem qualquer outro semelhante que tenha declarado a *inconstitucionalidade tanto formal quanto material* da Lei nº 7.689/88, o que dispensa a aplicação do art. 62-A do RICARF no presente caso.

[...]

Tal contextualização já se mostra suficiente para negar provimento ao recurso voluntário quanto à exigência principal. Todavia, caso se entenda de forma diferente, a abordagem seguinte presta-se a: 1) descartar o debate acerca dos efeitos dos Pareceres PGFN/CRF nº 492/2011 e 975/2011; 2) demonstrar a evolução do que decidido nos Embargos de Divergência em REsp nº 841.818DF; 3) ressaltar a confirmação da inconstitucionalidade do art. 9º da Lei nº 7.689/88, embora sob outro viés, na ADI nº 152(em 14/06/2007); 4) firmar a distinção entre o paradigma julgado pelo Superior Tribunal de Justiça e o caso concreto, nº âmbito da eficácia das decisões, dado a pretensão da interessada, aqui, ter sido veiculada em Mandado de Segurança; e 5) afastar a necessidade de prévia propositura de ação de revisão ou modificação para desconstituição do julgado aqui questionado.

Em seu recurso especial, a Contribuinte preliminarmente argui a nulidade da decisão que inadmitiu os embargos de declaração, permitindo que subsistissem não sanados os vícios de omissão e contradição lá apontados. Em essência, a Contribuinte apontou que o voto vencedor do acórdão embargado seria omissivo quanto aos efeitos de o Mandado de Segurança ter sido integralmente acolhido pelo TRF/2ª Região e o *pedido inicial e principal do Mandado de Segurança* textualmente não se limitar ao período de vigência concomitante do Finsocial, bem como contraditório ao reconhecer aquele pedido no Mandado de Segurança, mas concluir que *a coisa julgada teria se fundado na inconstitucionalidade do artigo 9º da Lei nº 7.689/88 que manteve a exigência do FINSOCIAL*.

Os embargos de declaração foram rejeitados mediante transcrição de excertos do voto vencedor do acórdão embargado, destacando os elementos determinantes para a decisão do Colegiado a quo: *as evidências de que as características do caso concreto sob análise não foram contempladas no julgamento do REsp nº 1.118.893/MG. E, considerando que a concomitância entre as exigências de CSLL e Contribuição ao FINSOCIAL deixou de existir a partir de 01.04.1992,*

conclui-se que naquele momento deixou de ter efeito a decisão judicial transitada em julgado que favorecia a recorrente, reputando-se correta a exigência aqui formalizada relativamente aos anos-calendário 2004 a 2007.

Neste ponto, vale observar que os embargos de declaração partiram de premissa própria quanto ao pedido veiculado no Mandado de Segurança nº 89.005988-2, consoante relato desta Conselheira acerca dos elementos presentes nestes autos por ocasião do julgamento do recurso voluntário:

*Posteriormente, a fiscalizada apresentou documento ao qual se reportou como **Decisão transitada em julgado, em favor do contribuinte em questão, que suspende a exigibilidade da CSLL acompanhada de esclarecimento fornecido pelo escritório contratado Xavier, Bernardes, Bragança Sociedade de Advogados.***

Consta dos autos cópia de julgamento do Tribunal Regional Federal da 2ª Região em face da Apelação em Mandado de Segurança nº 90.02.07248-1, interposta por Billiton Metais S/A. A matéria *sub judice* está assim relatada:

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 a 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.

A seu turno argumenta a União Federal, quanto à constitucionalidade da cobrança do encargo 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.

O pedido veiculado na petição inicial do Mandado de Segurança, como bem observado pelo I. Relator, estava assim redigido (fl. 955):

*[...] reconhecer o direito da autora de não ter contra si exigida a tributação da contribuição social, instituída pela Lei 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.***

O acórdão proferido em 28/03/90 foi assim ementado:

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.

Restou vencida a Desembargador Relatora da apelação, que lhe deu provimento para que não se proceda a cobrança da Contribuição Social questionada nestes autos, tendo como base de cálculo o balanço do ano de 1988. Prevaleceu o entendimento externado pelo Desembargador designado para redigir o voto vencedor, o qual aparenta estar incompleto nos autos, assemelhando-se a

transcrição fonográfica, mas expressando entendimento de que seria indevida a cobrança da CSLL juntamente com a contribuição ao FINSOCIAL, porque ambas seriam contribuições para a Seguridade Social.

Nos esclarecimentos que acompanharam esta decisão, informou-se que o Mandado de Segurança que originou a Apelação nº 90.02.07248-1 foi impetrado sob nº 89.0005988-2, e nele denegou-se a segurança. Já na referida Apelação, foi deferido *o pedido principal para declarar a inconstitucionalidade da contribuição instituída pela Lei nº 7689/88*, ante o exposto provimento da apelação e a afirmação de inconstitucionalidade constantes da ementa, destacando-se, também, trechos que seriam do voto vencedor, nos seguintes termos:

"De tal sorte, a contribuição indigitada nestes autos, criada na Constituição de outubro de 1988, não estando obrigada a observar o exercício financeiro vindouro, ainda assim não se legitima, posto haver considerado a lei 7.689/88, o período de balanço de dezembro daquele mesmo ano, o que de certo protraiu sua eficácia.

Houvesse a lei ordinária, estabelecido marco temporal diverso para base de cálculo, e a solução seria outra, mas daí a considerar o integral exercício financeiro do ano de sua criação, é ferir situações jurídicas, já constituídas e acabadas.

Por tudo que foi visto, discutido e examinado.

Conheço o recurso e lhe dou provimento para que não se proceda a cobrança da contribuição social, questionada nestes autos, tendo como base de cálculo o balanço do ano de 1988. (grifos nossos)

Observe-se, porém, que estes termos foram extraídos do voto da Desembargadora Relatora, que restou vencida. Quanto ao voto vencedor, como já dito, ele aparenta estar incompleto e, inclusive, é idêntico às imagens que se obtém em consulta ao sítio do Tribunal Regional Federal da 2ª Região.

A fiscalizada acrescentou, ainda, que a *decisão em comento transitou em julgado em 18 de fevereiro de 1992, sendo, portanto, definitivamente reconhecida a inconstitucionalidade da CSL em razão da identidade de seu fato gerador com o da Contribuição ao Fundo de Investimento Social ("FINSOCIAL")*. Frisou-se, por fim, que em *19 de fevereiro de 1994 decorreu o prazo para Ação Rescisória que poderia, eventualmente, ser proposta pela União Federal com o objetivo de desconstituir o acórdão proferido. (destacou-se)*

A decisão embargada, portanto, tem em conta Mandado de Segurança cujo pedido inicial trazia, como alternativa, a inexigibilidade apenas da CSLL devida no ano-base/exercício de 1988, e que foi finalizado com decisão que declarava a incompatibilidade desta exigência com o FINSOCIAL, restando vencida a Desembargadora Relatora da apelação, que lhe deu provimento *para que não se proceda a cobrança da Contribuição Social questionada nestes autos, tendo como base de cálculo o balanço do ano de 1988*.

Tais premissas de decisão estão claramente expostas no voto condutor do acórdão recorrido, e a omissão e a contradição apontadas em embargos revelam, apenas, o inconformismo da Contribuinte por não ver prevalecer seu entendimento de que o voto vencedor do acórdão do

TRF/2ª Região teria acolhido integralmente o pedido inicial principal e que este deveria ser entendido, apenas, na sua expressão inicial de “reconhecer o direito da autora de não ter contra si exigida a tributação da contribuição social, instituída pela Lei 7.689/88.”

Este inconformismo, por sua vez, está refletido na premissa erigida para constituição da divergência jurisprudencial em face do paradigma nº 1102-000.926, que busca a declaração de *impossibilidade de relativização de coisa julgada reconhecendo a inexistência de relação jurídico tributária que obrigue contribuinte ao recolhimento da CSLL com base na Lei nº 7.689/88.*

O exame de admissibilidade negou seguimento ao recurso especial sob o entendimento de que as ações judiciais analisadas no recorrido e no paradigma apresentavam conteúdo distinto. Esta orientação, porém, foi superada em razão da sentença proferida no Mandado de Segurança nº 1002680-62.2017-4.01.3400, que compreendeu existir divergência jurisprudencial demonstrada. Destaque-se que, sob o entendimento de que decidir a questão naquele âmbito *implicaria na assunção da competência da Corte Administrativa*, o dispositivo da sentença conclui por conceder parcialmente a segurança para que fosse admitido e processado o recurso especial aqui interposto.

Como se vê, o provimento jurisdicional alcançado pela Contribuinte no Mandado de Segurança mais recente não concorda com as consequências deduzidas da premissa fática afirmada desde os embargos de declaração, e não impõe que a discussão suscitada em recurso especial seja apreciada sob a ótica defendida nas *razões para o provimento do recurso especial*, erigida a partir da existência de coisa julgada em favor da Contribuinte, afastando *a cobrança da CSLL instituída pela Lei nº 7.689/88.*

Ao superar a dessemelhança fática como justificativa para inadmissibilidade do recurso especial, a decisão judicial impõe que esta instância especial revise as circunstâncias fáticas para dizer se a interpretação da legislação tributária fixada no paradigma deve ser aqui aplicada. Ou seja, expande a competência deste Colegiado do âmbito da definição da interpretação da legislação tributária que deve prevalecer em face de divergência jurisprudencial, e determina que seja definida a legislação tributária aplicável ao caso concreto.

Este Colegiado teve a oportunidade de confrontar o mesmo paradigma aqui indicado com a situação fática específica da Contribuinte ao exarar o Acórdão nº 9101-007.085, no qual esta Conselheira declarou voto nos seguintes termos:

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, conseqüentemente, 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 vencedor¹⁰ 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 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*

¹⁰ 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.

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 imponderáveis 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 imponderáveis 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 conseqüentemente, 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, suspendida 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.

[...]

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.

Aqui, como antes demonstrado, a decisão judicial impôs o conhecimento do recurso especial, apesar da dessemelhança fática entre os casos comparados.

Como expresso no voto declarado no precedente acima citado, esta Conselheira compreende que a interpretação da legislação tributária fixada no paradigma nº 1102-000.926, no sentido de que “a autoridade da coisa julgada está diretamente relacionada ao pedido formulado na ação judicial, e, conseqüentemente, ao próprio decisum” demanda a análise conjunta do pedido e dos fundamentos da decisão que lhe dão provimento. Naquele caso, o pedido foi no sentido 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”, e a concessão da segurança se deu sob o fundamento de “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.”

No presente caso, havia pedido alternativo de declaração de inconstitucionalidade apenas da CSLL devida no ano-base/exercício de 1988, mas, apesar de o pedido principal ser de reconhecimento do direito à impetrante de “não ter contra si exigida a tributação da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88”, o TRF da 2ª Região decidiu “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” e este voto, apesar da precariedade de sua formalização, concorda com a ementa do julgado no sentido da inconstitucionalidade por “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)”.

Ou seja, enquanto no paradigma o motivo da inconstitucionalidade – a CSLL tomar “o mesmo fato gerador e base de cálculo do Imposto de Renda das pessoas jurídicas, no caso o lucro” – subsiste até hoje, no recorrido o motivo da inconstitucionalidade é posto em dúvida quando a Contribuição para o Finsocial é extinta a partir de 01/04/1992.

Esclareça-se que o cenário do paradigma é o mais recorrentemente enfrentado na temática acerca da eficácia da coisa julgada no âmbito da CSLL, e que ganhou corpo quando proferida a decisão no Recurso Extraordinário 138.284-CE, validando ambas as incidências na medida em que a Constituição Federal autorizou a incidência da contribuição sobre o lucro. Este é o debate que evolui até o Supremo Tribunal Federal apontar para a possibilidade de rescisão da coisa julgada somente a partir da decisão de 14/06/2007 na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 15, que declarou a inconstitucionalidade apenas da CSLL incidente no ano-base de 1988.

Por sua vez, o caso analisado no precedente nº 9101-007.085 ainda trazia o óbice à eficácia continuada de coisa julgada formada em sede de Mandado de Segurança, vez que sua *força declaratória dirige-se unicamente ao ato coator já praticado, atingindo, no máximo, outros idênticos, já em vias de consumação*. Daí porque o paradigma nº 1102-000.926 foi invocado para

defender a eficácia continuada, ainda que em face de uma decisão em sede de Mandado de Segurança. Aqui, este aspecto não foi suscitado, inclusive admitindo-se a extensão da coisa julgada até 01/04/1992, apesar de o Mandado de Segurança ter sido impetrado em 1989.

Feitos estes esclarecimentos, o que se tem aqui, à semelhança do paradigma, é uma decisão em sede de Mandado de Segurança não limitada a um período específico, e cujo pedido foi atendido sem limitações quanto ao aspecto temporal, mas que, embora provido integralmente, não o foi de *forma ampla, irrestrita*, como vislumbrado no paradigma a partir do reconhecimento da “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.”

Aqui, o pedido foi provido sob o fundamento de inconstitucionalidade da CSLL em face da “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)”. Em tais circunstâncias, a eficácia da decisão judicial é interrompida quando deixa de existir o vício apontando, com a extinção da Contribuição ao Finsocial.

O Desembargador Federal Alberto Nogueira consigna, expressamente, que não está *considerando aquele problema da constitucionalidade em abstrato, mas da constitucionalidade em concreto*. Este argumento se presta a rejeitar a arguição de inconstitucionalidade da incidência da CSLL por ter sido instituída sem a edição de lei complementar. Por sua vez, o fundamento de inconstitucionalidade em concreto perde a eficácia quando a Contribuição ao Finsocial é extinta.

Cumpra às impetrantes, assim, demandar outro provimento jurisdicional que as dispensasse do recolhimento da CSLL no cenário legislativo existente a partir de 01/04/1992. Distintamente da discussão estabelecida no paradigma acerca dos efeitos das modificações produzidas nas normas de incidência da CSLL depois da edição da Lei nº 7.689/88, o debate nestes autos volta os olhos especificamente para a incidência da Contribuição para o Finsocial, cuja existência foi motivo para a declaração de inconstitucionalidade da CSLL na decisão proferida em favor da Contribuinte. São estes cenários fáticos distintos que impedem a aplicação, aqui, da interpretação da legislação tributária afirmada no paradigma.

Anote-se, por fim, que a exigência nestes autos tem em conta os fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2004 a 2007, de modo que, na ótica do que pode vir a ser definido em sede de repercussão geral, proferida no Recurso Extraordinário nº 949.297/CE, não fosse as circunstâncias específicas da decisão judicial aqui debatida, a eficácia da coisa julgada poderia subsistir até o julgamento da ADI nº 15 em 14/06/2007. Por aquela especificidade, inclusive, esta Conselheira não vislumbra a necessidade de sobrestar o julgamento do presente recurso especial, como determina o art. 100 do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria nº 1.637/2023, vez que ainda não atestado o trânsito em julgado da decisão de mérito no Recurso Extraordinário nº 949.297/CE.

Assim, em observância à determinação judicial para conhecer do recurso especial da Contribuinte, o presente voto é por NEGAR-LHE PROVIMENTO, reafirmando os fundamentos expressos no voto condutor do acórdão recorrido.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Em que pese o bem estruturado voto da d. relatora que reconhece os efeitos da coisa julgada do quanto decidido no MS nº 89.0005988-2 ao caso concreto, de forma a afastar a pretensão fiscal de exigência da CSLL relativa aos períodos de 2004 a 2007, acompanho a divergência inaugurada pela d. Conselheira Edeli Pereira Bessa, que também apresentou sólida declaração de voto para fundamentá-la, sem deixar, porém, de fazer alguns apontamentos.

Vejamos.

Com efeito, a d. relatora entendeu que *“que o sujeito passivo obteve, nos autos do Mandado de Segurança nº 89.0005988-2, decisão transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade da CSLL instituída com base na Lei nº 7.689/1988. E, em razão disso, está sujeito ao decidido pelo STF no julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 955.227/BA (Tema nº 885 da Repercussão Geral) e 949.297/CE (Tema nº 881 da Repercussão Geral), o que impede a cobrança da referida contribuição com relação aos períodos anteriores à 2008”*.

Já a d. Conselheira Edeli concluiu, *verbis*:

[...]

Feitos estes esclarecimentos, o que se tem aqui, à semelhança do paradigma, é uma decisão em sede de Mandado de Segurança não limitada a um período específico, e cujo pedido foi atendido sem limitações quanto ao aspecto temporal, mas que, embora provido integralmente, não o foi de *forma ampla, irrestrita*, como vislumbrado no paradigma a partir do reconhecimento da “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.”

Aqui, o pedido foi provido sob o fundamento de inconstitucionalidade da CSLL em face da “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)”. Em tais circunstâncias, a eficácia da decisão judicial é interrompida quando deixa de existir o vício apontando, com a extinção da Contribuição ao Finsocial. (g.n.)

Cumpra às impetrantes, assim, demandar outro provimento jurisdicional que as dispensasse do recolhimento da CSLL no cenário legislativo existente a partir de 01/04/1992. Distintamente da discussão estabelecida no paradigma acerca dos efeitos das modificações produzidas nas normas de incidência da CSLL depois da edição da Lei nº 7.689/88, o debate nestes autos volta os olhos para a incidência da Contribuição para o Finsocial, cuja existência foi motivo para a declaração de inconstitucionalidade da CSLL na decisão proferida em favor da Contribuinte. São estes cenários fáticos distintos que impedem a aplicação, aqui, da interpretação da legislação tributária afirmada no paradigma.

[...]

Concordo com a conclusão da d. Conselheira Edeli Pereira Bessa, observando apenas que compulsando o acórdão de apelação trazido pela recorrente verifica-se que a despeito de, inadvertidamente, constar da ementa do acórdão o termo “inconstitucionalidade” é certo que a decisão da maioria daquele colegiado foi por afastar a arguição de inconstitucionalidade, *verbis*:

A C Ó R D Ã O

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

Decide a 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, 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, constantes dos autos e que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

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

Ora, quando se examina o inteiro teor do voto vencedor do desembargador Federal Alberto Nogueira verifica-se que ele rejeita expressamente qualquer possível inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/1988, mas afasta a possibilidade, *in concreto*, da exigência da nova contribuição em conjunto com o Finsocial, cuja exigência fora reafirmada pelo art. 9º da Lei nº 7.689/1988.

Afora a equivocada menção ao suposto reconhecimento de inconstitucionalidade, a ementa bem sintetizou o quanto decidido pela maioria da turma que julgou a apelação:

CONSTITUCIONAL. Contribuição social instituída pela Medida Provisória nº 22, de 6 de dezembro de 1988, convertida na Lei nº 7.688/88. 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.

Assim, como bem observou, cirurgicamente, a d. Conselheira Edeli Pereira Bessa a abrangência daquele julgado não possui o mesmo efeito de outros com os quais nos deparamos

reiteradamente nessa turma, que reconheciam a inconstitucionalidade formal da Lei nº 7.689/1988 por não ter sido instituída por Lei Complementar, de sorte que seus efeitos se esgotaram com a instituição da COFINS e a extinção do Finsocial, a partir de 01/04/1992 e, assim, não pode ser oposta tal decisão para obstar a cobrança da CSLL de períodos posteriores a 1992 como é o caso dos autos.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da contribuinte.

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado