



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19740.000268/2009-52
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-006.626 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 14 de junho de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FUNDACAO DE SEGURIDADE SOCIAL BRASLIGHT

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Exercício: 2005

ABRANGÊNCIA DE SENTENÇA CONCESSIVA DE SEGURANÇA. RECONHECIMENTO DE IMUNIDADE. CONFIRMAÇÃO DE SUA EXTENSÃO POR DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO.

No caso de sentença concessiva da segurança em que se reconheceu a imunidade tributária do contribuinte, mesmo que casuisticamente, se tenha determinado à então autoridade indigitada coatora, que se abstinhasse da prática de ato tendente à cobrança do IOF, a causa de pedir integra o próprio pedido. E sendo, posteriormente, confirmado por Tribunal Regional Federal, em atendimento aos primados constantes dos artigos 374 e 489 do CPC, que aquele *decisum* abarcava todos os impostos exigidos ou a serem exigidos da impetrante, impõe-se a observância de tais julgados.

COISA JULGADA MATERIAL. FLEXIBILIZAÇÃO. IRRETROATIVIDADE. INAPLICABILIDADE DO NOVEL ENTENDIMENTO PLASMADO QUANDO DO JULGAMENTO, PELO STF, DOS TEMAS 881 E 885.

Mesmo que em pronunciamento ulterior do Supremo tenha se considerada inaplicável a imunidade tributária a dado contribuinte que detinha decisão transitada em julgado a favor quanto a este tema, o novel entendimento não terá efeitos retroativos de sorte que não poderá afetar as relação jurídico-tributárias que antecedem a decisão daquela Corte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “possibilidade da relativização da coisa julgada”. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Edeli Pereira Bessa que votou por dar provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Cuida o feito de Recurso Especial de Divergência interposto pela D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN - em face do acórdão de nº 1401-005.354, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 1ª Seção em 18 de março de 2021. Por meio do referido aresto o Colegiado *a quo* deu provimento ao recurso voluntário então interposto, tendo, assim, reconhecido o direito creditório então pleiteado pela interessada, determinando, por conseguinte, a homologação das compensações transmitidas.

Esta decisão recebeu a seguinte ementa:

IMUNIDADE RECONHECIDA POR DECISÃO JUDICIAL. EFEITOS DA COISA JULGADA MATERIAL.

A repercussão da coisa julgada depende do objeto do processo e de cada sentença. Havendo expressa manifestação do Poder Judiciário no caso concreto relativo a fato gerador ocorrido em data anterior ao precedente objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal devem ser mantidos os efeitos da coisa julgada em relação ao contribuinte e a sua causa de pedir no âmbito judicial.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO PAGAMENTO DEVIDO. OCORRÊNCIA.

Resta caracterizado o direito creditório quando o sujeito passivo recolhe aos cofres públicos valor abarcado por ação judicial, cujo fato gerador é anterior à decisão precedente prolatada pelo Supremo Tribunal Federal.

No caso, a recorrida manejou pedidos de compensação de débitos próprios mediante utilização de pretensos créditos decorrentes do pagamento indevido a título de IRPJ. A respectiva DECOMP foi transmitida em janeiro de 2005 e teria fundamento em decisão judicial proferida a favor da contribuinte nos idos de 1990, em que teve reconhecido o direito ao gozo da regra imunizante prevista pelo art. 150, VI, da Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB, tanto em relação ao IOF (objeto expresso da demanda judicial) como quanto, no seu entendimento, a todos os demais impostos tratados pelo texto constitucional.

Num breve resumo, a interessada é entidade fechada de previdência privada e toda a celeuma se instaurou, precisamente, em decorrência de sua natureza jurídica e da possibilidade da extensão da imunidade preconizada pelo precepto art. 150, VI, “c” da CRFB (que,

textualmente, preconizaria a incompetência aos entes tributantes sobre a renda, patrimônio e serviços dos “partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos”).

A vista disso, a contribuinte se socorreu de ação mandamental, autuada sob o n.º 90.0010071-2, que, inclusive ao ver do v. acórdão recorrido, ainda que tenha se voltado, insista-se, para a cobrança do IOF, teria abarcado todos os impostos afeitos à competência de todos os entes federados brasileiros.

Com base no entendimento acima, o Colegiado *a quo*, e em consonância com precedente desta Câmara Superior (acórdão de n.º 9101-004.729, cuja relatoria ficou a cargo da, então, Conselheira Andrea Duek Simantob), entendeu que, além da ação individual proposta abarcar outros impostos que não só o IOF, a decisão subsequente proferida pelo Supremo Tribunal Federal, afastando a regra imunizante do caso das entidades de previdência privada, não seria aplicável. Isto porque, nos dizeres da Relatora do aludido precedente, haveria manifestação expressa da própria D. PGFN (Parecer PGFN de n.º 492/2011) entendendo que os efeitos da decisão da nossa Corte Suprema seriam observados, apenas, quanto a fatos geradores futuros.

Em outras palavras, a Turma recorrida considerou que os efeitos de decisão superveniente teria o condão de desfazer os efeitos da coisa julgada, contudo, e apenas, em relação aos fatos geradores posteriores à sua prolação.

Irresignada, a D. PGFN interpôs o presente recurso especial alegando ter ocorrido divergência jurisprudencial entre a decisão recorrida e o acórdão paradigma de n.º 9101-003.521, acerca de duas matérias, a saber:

- a) “*alcance da imunidade concedida na ação judicial transitada em julgado*” (se ação proposta contemplaria apenas o IOF ou se estenderia aos demais impostos federais);
- b) “*possibilidade da relativização da coisa julgada*”.

Notem que o paradigma invocado trata da mesma contribuinte, dos mesmos tributos e da mesma ação judicial. E, tendo isso em contra, a D. Presidência da 4ª Câmara desta 1ª Seção, reconheceu a ocorrência do suscitado dissídio, dando, assim, seguimento ao apelo fazendário.

A recorrida apresentou, à e-fls. 986/995, as suas contrarrazões por meio das quais, sem se reportar à admissibilidade do Recurso Fazendário, premeu pela manutenção da decisão *a quo*, mormente porque:

- a) a sentença proferida a seu favor seria ampla, não se restringindo ao IOF;
- b) a modificação da legislação ordinária federal, que passou a prever a incidência do IRPJ sobre os rendimentos das entidades de previdência privada, não teria o condão de afetar a coisa julgada, dado que reconhecido, pelo Poder Judiciário, a imunidade preconizada pela CRFB e não pela legislação infraconstitucional;

- c) o entendimento ulterior adotado pelo STF foi sedimentado a partir do julgamento de recursos extraordinários e, portanto, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, operando os seus efeitos, apenas, *intra partes*.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

I ADMISSIBILIDADE.

A interessada foi intimada do teor do julgamento realizado pela 1ª Turma da 4ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamentos em 17/07/2018 (e-fl. 258), tendo interposto o seu apelo em 01/08/2018 (e-fl. 259), sendo, pois, tempestivo.

Outrossim, o recurso apontou com exatidão os dispositivos sobre o que repousaram as divergências apontadas, tendo, noutro giro, realizado, de forma satisfatória, ao menos do ponto de vista formal, a demonstração analítica do dissídio acusado, atendendo-se, assim, aos pressupostos contidos nos §§ 1º, 6º e 8º do art. 67 do RICARF.

Por fim, até a data da interposição do recurso em exame, nenhum dos paradigmas indicados e admitidos teriam sido objeto de reforma, atendendo-se, destarte, também ao requisito preconizado pelo aludido art. 67, § 15.

Quanto a tais pressupostos, destarte, o apelo é admissível.

Quanto a divergência, não vou lançar mão, aqui, de todo o arrazoado que comumente adoto para realizar o exame deste pressupostos. Isto porque, como já destacado alhures, o paradigma de nº 9101-003.521, invocado pela D. PGFN, trata da mesma pessoa jurídica, do mesmo tributo e do mesmo ano-calendário (2001), versando, outrossim, sobre o mesmo processo judicial em que a sobredita coisa julgada teria se materializado. Ao fim das contas, o Colegiado *a quo* adotou entendimento diametralmente oposto àquele consignado no acórdão comparado, tanto em relação ao âmbito de abrangência da sentença concessiva da segurança, quanto à própria possibilidade de flexibilização da coisa julgada.

Ocorre, todavia, que a primeira matéria nunca foi, sequer, aventada pela PGFN como tema autônomo... em princípio, semelhante construção teria se dado pela própria D. Presidência de Câmara e, quanto isso, o paradigma supra referido não se prestaria para demonstrar a divergência dado que tal discussão, lá, não se desenvolveu.

Assim, e sem maiores digressões, o Recurso Fazendário deve ser conhecido, ainda que, todavia, apenas, quanto ao segundo tema.

II DO MÉRITO.

II.1 Da segunda matéria admitida. Flexibilização da coisa julgada material.

Pois bem. Este segundo tema, por certo, poderia trazer discussões um tanto quanto mais acaloradas. Isto porque, pouco antes do elaboração do presente voto, o Supremo Tribunal Federal julgou os temas de n.ºs 881 e 885 em que se decidiu pela flexibilização da coisa material nas situações lá observadas.

Todavia, é preciso destacar que as discussões, aqui, travadas, revolvem fatos geradores ocorridos antes de qualquer manifestação daquela Corte acerca do problema da imunidade tributária das entidades de previdência privada.

Com efeito, no relatório que precede este voto, ficou claro que o crédito descrito na respectiva DECOMP se referia ao IRPJ devido no ano de 2001 (v. documento de e-fl. 5). E, como a própria PGFN afirma, a decisão proferida pelo Supremo, em sede de controle difuso de constitucionalidade, frise-se, se deu ao final daquele ano, quando do julgamento do RE de n.º 202700/DF, sendo que o respectivo acórdão somente foi publicado em 01/03/2002¹, quando qualquer decisão judicial passa a emanar os seus efeitos, constante dispõe o CPC:

Art. 269. Intimação é o ato pelo qual se dá ciência a alguém dos atos e dos termos do processo.

Art. 272. Quando não realizadas por meio eletrônico, consideram-se feitas as intimações pela publicação dos atos no órgão oficial.

Ainda que o Supremo tenha, de fato, sedimentado o entendimento de que a prolação ulterior de decisão que convalide a cobrança de tributo que tenha sido objeto de sentença anterior que o tenha considerando inconstitucional, o fato é que os efeitos deste entendimento somente poderão se observados a partir da publicação do aludido acórdão da Corte Suprema. Isto, vejam bem, ficou claro quando da resolução do já citados temas 881 e 885.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, apreciando o tema 881 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário da União. Por maioria, não modulou os efeitos da decisão, vencidos os Ministros Edson Fachin (Relator), Luiz Fux, Ricardo Lewandowski, Dias Toffoli e, em parte, o Ministro Nunes Marques, que propunham modulação. Por fim, por maioria, entenderam-se aplicáveis as limitações constitucionais temporais ao poder de tributar, vencidos os Ministros Gilmar Mendes, André Mendonça, Alexandre de Moraes e Dias Toffoli. Na sequência, por unanimidade, foi fixada a seguinte tese: "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". Tudo nos termos do voto do Ministro Roberto Barroso, Redator para o acórdão. Presidência da Ministra Rosa Weber. Plenário, 8.2.2023.

Da ementa dos temas acima, extraem-se algumas importantes conclusões.

Primeiro que os julgamentos feitos em controle difuso de constitucionalidade e cujos acórdãos não tenham sido proferidos sob o regime de repercussão geral, não há cessão imediata dos efeitos da coisa julgada. O que significa dizer, *grosso modo*, que em tais situações,

¹ Consoante se extrai do andamento processual extraído do site do STF por meio do link <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1644166>, acessado em 16 de fevereiro de 2023.

os efeitos de eventual sentença favorável ao contribuinte ainda pressuporá a sua revisão pelo próprio Poder Judiciário.

Segundo, mesmo que o pronunciamento ulterior do Supremo tenha se realizado com os efeitos vinculantes que a legislação processual lhe confere (em sede de controle concentrado ou sob o regime de repercussão geral), o novel entendimento não terá efeitos retroativos de sorte que não poderá afetar as relações jurídico-tributárias que antecedem a decisão daquela Corte sobre um dado tema tributário.

No caso vertente, e como já destacado, o crédito cujo aproveitamento pretendeu a recorrida tem origem em fato gerador **anterior** ao julgamento do RE de nº 202700/DF. E isto foi, inclusive, alertado pela própria Conselheira Andrea Duek no 9101-004.729, cujas razões foram encampadas pelo acórdão recorrido:

Contudo, inobstante os fatos expostos até aqui, entendo, ainda, que não seria sequer o caso do caso dos autos estar subsumido ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal no âmbito do RE 202.700-6 que deu origem à edição do enunciado da Súmula nº 730 do STF, publicada no DJ de lide dezembro de 2003.

[...]

A questão que vejo ser basilar na divergência trazida a lume para julgamento deste Colegiado, diz respeito à ampliação ou não da imunidade da contribuinte obtida por meio de ação judicial durante a década de 90, a qual teve sua extensão em relação aos demais tributos também concedida, por meio do Poder Judiciário, cujos efeitos da coisa julgada, estariam mantidos, até que sobreviesse decisão superveniente acerca da matéria, cujo precedente objetivo e definitivo emanado pelo STF tornasse a matéria inconstitucional, valendo os efeitos desta declaração para frente. Não para trás. E este é o ponto. No ano-calendário de 2002 ainda não tínhamos a alteração sequer sumulada.

O que se tem no caso, portanto, é que mesmo que já nos prontifiquemos a aplicar o entendimento cravado pelo STF quando da resolução dos temas de n.ºs 881 e 885, o fato é que a hipótese dos autos detem particularidades próprias que, quando muito, imporiam a observância ao princípio da irretroatividade. Assim, o que foi decidido quando do julgamento do RE 202700/DF teria o condão, se e muito (com as ressalvas atinentes ao problema do regime em que este julgamento se deu), aos fatos geradores que lhes são posteriores.

E como já destacado, o crédito aqui discutido tem gênese em materialidades concretizadas antes daquele julgado.

E, quanto ao problema da alegada alteração legislativa, é importante destacar que?

- a) a MP 2.222/2001 teve os seus efeitos fixados para 2002, e, portanto, posteriores ao próprio fato gerador do tributo cuja recuperação se pede. Esta “modificação”, caso, efetivamente, impactasse a relação jurídico-tributária, teria efeitos observados em momento posterior ao da materialização da hipótese de incidência tributária;
- b) o aludido novo regramento, não afetaria a coisa julgada por que esta versa sobre a “imunidade”, mas, apenas, sobre o regime jurídico afeito ao IOF.

Assim, a norma concreta e individual se manteve incólume, a par de qualquer regramento adicional.

Também aqui, portanto, não merece provimento o recurso fazendário.

III CONCLUSÃO.

A luz do exposto, voto por CONHECER em parte do recurso especial manejado pela D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e, no mérito, voto por lhe NEGAR provimento.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA.

No Acórdão n.º 1401-005.354, o Colegiado *a quo* deu provimento ao recurso voluntário da Contribuinte para reconhecer indébito utilizado parcialmente em compensação nestes autos, em razão de pagamento de IRPJ promovido em sede de anistia e referente ao período de apuração de 31/08/2001, o qual seria indevido *em face da coisa julgada, proferida no Mandado de Segurança-MS n.º 90.0010071-2, que conferiu à interessada imunidade na cobrança de todos os impostos, nos termos do art. 150, VI, c, da Constituição Federal de 1988 (CF/88).*

A não homologação da compensação se pautou nos mesmos fundamentos expressos no processo administrativo n.º 19740.000292/2005-68, tendo por objeto indébitos da mesma natureza, acerca do qual *a Procuradoria da Fazenda Nacional informou que a referida ação judicial não conferiu qualquer direito a restituição ou compensação, uma vez que o mandado de segurança não sendo substituto da ação de repetição de indébito não é a via adequada para obtenção de decisão judicial que atribua o direito de devolução nem compensação de valores pagos indevidamente. Assim, não tendo natureza condenatória no sentido estrito, o mandado de segurança jamais poderá conceder qualquer prestação econômica em favor do autor, sendo sua índole unicamente obstar a prática de ato ou procedimento que ofenda direito líquido e certo.*

O relatório do acórdão recorrido registra que o processo administrativo n.º 19740.000292/2005-68 foi apreciado no Acórdão n.º 102-47.965, sendo provido o recurso voluntário sob o entendimento, expresso em sua ementa, de que o erro na adesão ao parcelamento de que trata o art. 17 da Lei n.º 9.779/99 não poderia impedir o direito à restituição. A autoridade julgadora de 1ª instância, por sua vez, observara que já se manifestara acerca deste mesmo crédito naqueles autos, concluindo que a decisão judicial invocada apenas reconhecia a

imunidade no âmbito do IOF e que na ação mandamental o direito à compensação lá deduzido teria sido indeferido.

A decisão do Colegiado *a quo* aplicou o que assim decidido por esta instância especial no Acórdão n.º 9101-004.729²:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura e Viviane Vidal Wagner, que não conheceram do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rego, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Livia De Carli Germano.

Referido precedente teve em conta recurso especial da mesma Contribuinte, interposto contra o Acórdão n.º 1201-00.544, no qual fora negado provimento ao recurso voluntário sob o entendimento, como relatado no referido precedente, *de que o Mandado de Segurança n.º 90.0010071-2, impetrado pela recorrente, dizia respeito única e exclusivamente ao IOF, ou seja, a decisão recorrida interpretou que, na referida ação judicial, a recorrente teve reconhecida tão somente a sua imunidade com relação ao IOF disposto na Lei n.º 8.033/94, nos exatos termos do pedido e causa de pedir expostos na ação mandamental. Portanto, a referida ação não possuía nenhuma aplicação ao caso concreto, que trata do recolhimento de IRPJ.*

Houve votos contrários ao conhecimento do recurso especial porque o paradigma n.º 1802-00.821, apesar de admitir que a ação judicial tinha aplicação no âmbito do IRPJ, não reconhecera o direito creditório à Contribuinte em razão da mudança na jurisprudência do STF e consequente modificação da coisa julgada.

De toda a sorte, prevalecendo o conhecimento do recurso especial em face da divergência acerca do alcance do Mandado de Segurança impetrado pela Contribuinte, a maioria do Colegiado acompanhou o entendimento da relatora, ex-Conselheira Andréa Duek Simantob, no sentido de que a Contribuinte *obteve do Poder Judiciário manifestação expressa de que ela, mesmo cobrando de seus associados contribuições mensais a título de remuneração pelos serviços prestados, goza de ampla imunidade tributária frente a todos os impostos, nos termos do art. 150, VI, “c”, da CF/88, e isto depois da edição da Medida Provisória n.º 2.222/2001. Consignou, ainda, que para aquele caso concreto, o entendimento contrário do Supremo Tribunal Federal não seria aplicável porque:*

Pois bem. Contudo, verifica-se do despacho do Senhor Ministro da Fazenda, aprovando o Parecer PGFN n.º 492/2011, publicado na Imprensa Oficial em 26 de maio de 2011, que o precedente objetivo e definitivo do Supremo Tribunal Federal proferido de forma favorável ao Fisco considerado inconstitucional, valerá para os fatos geradores dali para a frente, senão vejamos:

[...]

No caso dos autos, formo meu entendimento a partir dos elementos concretos acerca da matéria trazida para análise desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, considerando a extensão do Mandado de Segurança n.º 90.0010071-2 aos demais tributos e não somente

² Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

ao IOF, conforme decisão proferida no Agravo de Instrumento n.º 1999.02.01.032025-0 interposto pela União, que expressamente assentou **para o caso concreto da recorrente** que, *uma vez reconhecida a imunidade tributária da recorrida por sentença transitada em julgado, proferida no referido mandado de segurança, não pode a Fazenda Nacional exigir tributo com base em legislação infraconstitucional superveniente.*

Ademais, a lei nova, que instituiu a tributação, pelo imposto de renda, dos planos de benefícios de caráter previdenciário (MP n.º 2.222) é de 04/09/2001, e a decisão proferida no Agravo de Instrumento n.º 1999.02.01.032025-0, embora não trate especificamente desta legislação, foi proferida, contudo, em 21/05/2002, portanto, após a inovação legislativa em questão.

Assim, por qualquer ângulo que se analise a questão, tratando-se de expressa manifestação judicial a respeito da *impossibilidade de legislação infraconstitucional superveniente vir a retirar da agravante a sua imunidade tributária reconhecida por sentença judicial transitada em julgado*, entendo que a supremacia do Poder Judiciário está sedimentada e não haveria possibilidade de entendimento em sentido contrário por órgão administrativo.

Poder-se-ia alegar que o Parecer PGFN n.º 492/2011 não afirma que esta decisão deveria ser por si só capaz de produzir tais efeitos, pois o Parecer menciona que a decisão teria que ter sido *“confirmada em julgados posteriores da Suprema Corte”*. Não há, contudo, um marco claro de quando, então, se poderia afinal atribuir tal efeito àquela decisão do STF, o que gera, *data máxima venia*, divergências sobre a matéria.

Contudo, inobstante os fatos expostos até aqui, entendo, ainda, que não seria sequer o caso do caso dos autos estar subsumido ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal no âmbito do RE 202.700-6 que deu origem à edição do enunciado da Súmula n.º 730 do STF, publicada no DJ de 11 de dezembro de 2003 e possui o seguinte teor:

“SÚMULA N.º 730

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA CONFERIDA A INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS PELO ART. 150, VI, "C", DA CONSTITUIÇÃO, SOMENTE ALCANÇA AS ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL PRIVADA SE NÃO HOVER CONTRIBUIÇÃO DOS BENEFICIÁRIOS.”

Apenas a título argumentativo, poderia se pensar que a partir da publicação da referida Súmula se teria, então, por cumprido o requisito vislumbrado pelo Parecer PGFN n.º 492/2011, na medida em que a súmula representaria a confirmação, em julgados posteriores da Suprema Corte, do entendimento manifestado no RE n.º 202.700-6. Mas mesmo assim o caso dos autos, segundo entendo, não estaria abarcado, pois diz respeito ao ano-calendário de 2002.

Entretanto, mesmo concordando com o teor da mencionada Súmula, esta, para mim, é caso diverso do que versa o presente processo.

A questão que vejo ser basilar na divergência trazida a lume para julgamento deste Colegiado, diz respeito à ampliação ou não da imunidade da contribuinte obtida por meio de ação judicial durante a década de 90, a qual teve sua extensão em relação aos demais tributos também concedida, por meio do Poder Judiciário, cujos efeitos da coisa julgada, estariam mantidos, até que sobreviesse decisão superveniente acerca da matéria, cujo precedente objetivo e definitivo emanado pelo STF tornasse a matéria inconstitucional, valendo os efeitos desta declaração para frente. Não para trás. E este é o ponto. No ano-calendário de 2002 ainda não tínhamos a alteração sequer sumulada.

Portanto, embora não discorde do teor da referida Súmula n.º 730 do STF, também não adentrando ao fato de a mesma ser ou não vinculante, concluo que, apenas a partir da

sua publicação na Imprensa Oficial é que se poderia entender ser ela capaz de fazer cessar os efeitos da decisão judicial transitada em julgado a favor da recorrente no caso concreto, conforme já reconhecido em duas oportunidades pelo Poder Judiciário.

Reproduzindo integralmente estes fundamentos, o Colegiado *a quo* acompanhou o voto condutor do Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, que assim conclui:

Concordo inteiramente com as razões aduzidas no voto condutor acima citado, o qual adoto como razões de decidir, entendo que não merecem reparos os seus fundamentos e aplica-se como uma luva ao caso concreto.

Não cabe a este CARF rediscutir ou tentar minimizar os efeitos de decisão judicial transitada em julgado e que, de forma expressa e clara, garantiu o direito ao contribuinte à imunidade ampla, não apenas do IOF. Mesmo que discorde da amplitude da decisão não me compete desrespeitá-la.

Assim, face ao exposto, pelas razões acima apresentadas, voto pelo provimento do recurso voluntário homologando as compensações realizadas.

A PGFN, por sua vez, suscita dissídio jurisprudencial a partir de precedente anterior desta Turma, Acórdão n.º 9101-003.521, e argumenta:

O acórdão recorrido firmou o entendimento de que Mandado de Segurança n.º 90.0010071-2 alcança não só o IOF, como também os demais tributos. A partir dessa premissa, o colegiado também consignou que a lei nova (MP n.º 2.222/2001), embora tenha instituído a tributação dos planos de previdência pelo imposto de renda, não alcança a decisão judicial transitada em julgado.

O acórdão paradigma, por sua vez, entendeu que diante da decisão do STF no RE 20700/DF no sentido de não reconhecer a imunidade dos impostos às entidades de previdência privada, confirmada pela súmula STF n.º 730, a coisa julgada do Mandado de Segurança não alcança os fatos geradores posteriores, à luz da jurisprudência do STF.

Diversamente do acórdão recorrido, o julgado paradigma ainda consignou que a ação judicial envolvida no caso, como seu pedido se restringia à imunidade do contribuinte em relação ao IOF, não emana seus efeitos além do demandado para atingir outros tributos.

Em sentido oposto ao do colegiado a quo, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendeu também que a legislação superveniente, MP n.º 2.222/01, convertida posteriormente na Lei n.º 11.053/2004, faz cessar qualquer coisa julgada existente em relação ao IRPJ.

Uma vez evidenciada a divergência jurisprudencial na interpretação do art. 1º da MP n.º 2.222/01, da súmula n.º 730 do STF, passa-se a demonstrar doravante as razões pelas quais merece ser adotado o entendimento exarado no acórdão paradigma, reformando-se, assim, o v. acórdão ora recorrido.

Antes de adentrar ao conteúdo do referido paradigma, para verificação da existência do dissídio jurisprudencial, é pertinente melhor delinear as questões debatidas nos litígios instaurados em face do direito pretendido pela Contribuinte e também ter em conta o histórico de sua conduta neste âmbito.

A Contribuinte impetrou o Mandado de Segurança n.º 90.0010071-2 contra ato do Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro, no sentido de não sofrer a incidência do IOF instituído pela Lei n.º 8.033/90, arguindo imunidade reconhecida quanto à incidência de imposto

de renda sobre os rendimentos decorrentes de suas aplicações financeiras por decisão judicial proferida ainda na vigência da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, e assim pleiteando (e-fls. 72/84):

33.- Ante o exposto e ouvido o Ministério Público espera a Impetrante seja, afinal, CONCEDIDA A SEGURANÇA para ver restabelecido o seu direito líquido e certo no sentido da não incidência do imposto acima referido na realização de suas operações, proclamada, uma vez mais, sua imunidade constitucional já reconhecida na via judicial.

A liminar foi concedida para que *a autoridade coatora se abstenha de exigir da Impetrante o I.O.F. instituído pela Lei 8.033/90* (e-fl. 93). Da sentença que concedeu a segurança em 31/08/1990 (e-fls. 119/123), destaca-se:

No caso sub judice, tratando-se de autêntica instituição, a mesma é contemplada com o princípio da imunidade do art. 150, inciso VI, letra "C", da Nova Carta Magna, que é norma constitucional e como tal irrevogável, não nascendo, pois, obrigação tributária, e em consequência não podendo o legislador ordinário obedecer o comando do legislador constitucional e determinar através da lei, hipótese da incidência do tributo.

[...]

Como entidade complementar do sistema oficial de previdência e assistência, e possuindo as características acima descritas, a impetrante goza do benefício da imunidade tributária, contemplado no art. 15.1, VI, letra "C", da nova CF, já que observa os requisitos de lei exigidos pela Carta Magna, que são os do art. 14, do código Tributário Nacional, não havendo assim, necessidade de fase probatória para comprovar o exigido pela Lei 5172.

Inexplicavelmente, passou a ser atingida por disposições da Lei 8033 de 12.04.90. Disposições essas, evidentemente inconstitucionais, apesar do direito líquido e certo da impetrante de não fazê-lo, gozando da imunidade que lhe é dada pela própria Carta Magna. A titularidade da imunidade da impetrante fica comprovada pela observância do art. 14, do CTN que ela cumpre, senão, sofreria as penalidades já mencionadas, uma vez que se não cumpridas as normas estabelecidas pelo Banco Central do Brasil sendo fiscalizada pelo Instituto da Previdência Social e ainda submetida a Auditorias independentes, já teria sido excluída do grupo de entidades complementares de serviço oficial de previdência e assistência social.

[...]

ISTO POSTO, CONCEDO A SEGURANÇA, nos termos do pedido, reconhecendo a imunidade da impetrante.

A Fazenda Nacional apelou e invocou decisão em sentido contrário proferida pelo TRF/2ª Região na Apelação Cível nº 90.02.05887-0/RJ, no âmbito da incidência do imposto de renda retido na fonte previsto no Decreto-Lei nº 2.065/83. A apelação foi improvida e o voto condutor do Acórdão nº 91.02.04836-1/RJ assim justificou a mudança de entendimento daquele Colegiado:

Mas julgando o Incidente de Uniformização nº 89.02.11156 -3, este Tribunal decidiu, em sua composição plena, que as entidades fechadas de previdência privada, embora cobrando dos seus associados contribuições mensais a título de remuneração pelos serviços prestados, gozam de imunidade tributária. Basta que atendam aos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional, isto é, que não distribuam qualquer parcela dos seus rendimentos, a título de lucro ou participação, aos associados; apliquem integralmente no País tais rendimentos, na manutenção dos seus objetivos institucionais; e mantenham escrituração das suas receitas e despesas.

E mais: que o art. 6º do Dec. Lei n.º 2.065/83, que revogou o art. 127 do Decreto n.º 85.450/80, é inconstitucional.

À vista dessa decisão, passo a alterar meu entendimento para interpretar extensivamente a norma contida no artigo 150, VI, c da Constituição Federal, entendendo como instituições sociais, para os fins ali especificados, as entidades fechadas de previdência privada. E como no caso a sentença impugnada seguiu exatamente essa orientação, nego provimento ao recurso voluntário e à remessa oficial para confirmá-la.

O acórdão proferido em 15/05/1991 e antes de sua publicação a Contribuinte requereu judicialmente que:

7. – Ante o exposto, a Suplicante requer se digne V. Exa. Mandar oficiar o Sr. DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO RIO DE JANEIRO, autoridade coatora, comunicando a decisão desse Tribunal e esclarecendo que a IMUNIDADE reconhecida à Suplicante ALCANÇA QUALQUER OPERAÇÃO POR ELA REALIZADA, inclusive a referida no art. 18 da Lei n.º 8.088/90, DETERMINANDO à autoridade que oficie ao BRADESCO, e a outras instituições que a Suplicante venha a indicar-lhe, no sentido de se absterem de fazer a retenção do IOF, sob pena de responderem, solidariamente com a autoridade, pelo descumprimento da decisão judicial.

Em 22/08/1991 foi registrado o trânsito em julgado do acórdão (e-fl. 170). A Contribuinte voltou as autos para reiterar, por mais de uma vez, que sua imunidade ao IOF não estava sendo reconhecida por instituições financeiras, do que decorreu a determinação de cumprimento da decisão judicial sob pena de prisão e a impetração de *habeas corpus* pela instituição financeira em favor de seu funcionário, para que a ordem judicial fosse suspensa *até que a própria entidade comprove, por perícia contábil, declaração da autoridade competente, ou mesmo por decisão judicial, que atende aos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional*. Finalizada esta discussão, com a declaração em 05/08/1992 de que o impetrante era carecedor da ação (e-fl. 332), os autos foram arquivados até requerimento da Contribuinte em 19/01/1999 relatando novo descumprimento de ordem por retenção de IOF promovida por outra instituição financeira.

Diante da decisão judicial que determinou a abstenção de *retenção do I.O.F. sobre os títulos e valores mobiliários adquiridos pela impetrante*, a Fazenda Nacional apresentou Agravo de Instrumento n.º 1999.02.01.032025-0 (e-fls. 348/352), do qual se destaca:

Tendo em vista que diversas instituições financeiras, consultadas a respeito, entenderam que a coisa julgada não compreende a nova situação tática, o impetrante, desta feita, através de simples petição logrou obter do juiz *a quo* decisão interlocutória que impõe ao Delegado da Receita Federal a abstenção da cobrança da exação fixada pela legislação superveniente sobre os títulos e valores que venham a ser adquiridos pela impetrante.

A decisão judicial ora guerreada merece reparos.

Com efeito, os limites objetivos da coisa julgada se restringem à declaração judicial de inconstitucionalidade *incidentur tantum* dos atos normativos que foram impugnados no mandado de segurança.

No tocante às disposições normativas supervenientes e aos atos administrativos que nelas se ancorarem, é cediço que ostentam presunção *iuris tantum* de legitimidade e de legalidade em decorrência do princípio da legalidade da Administração Pública que, nos Estados de Direito, informa toda a atuação governamental, sendo dotados, portanto, de imediata operatividade.

Desta forma, deverá o requerente, se o desejar e ainda que os fundamentos da sua pretensão sejam idênticos aos deduzidos no mandado de segurança, questionar a constitucionalidade dos mesmos em sede própria, dando ensejo à formação de nova relação jurídica processual, com observância das garantias constitucionais do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal

Na pendência de julgamento deste agravo de instrumento, a Contribuinte promoveu o recolhimento de IRPJ que origina o indébito aqui destinado a compensações declaradas a partir de 14/01/2005. Em 31/01/2002 ela pagou R\$ 10.168.049,70, que seria devido em 31/08/2001, com os benefícios de remissão parcial fixados no art. 17 da Lei n.º 9.779/99 e no art. 10 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, e ampliados pelo art. 5º da Medida Provisória n.º 2.222/2001 em favor dos *optantes pelo regime especial de tributação concedido a entidade aberta ou fechada de previdência complementar, a sociedade seguradora e o administrador do Fundo de Aposentadoria Programada Individual – FAPI*.

Depois de promovidos os recolhimentos nas hipóteses da Medida Provisória n.º 2.222/2001, o TRF/2ª Região, em decisão de 21/05/2002, rejeitou a argumentação da Fazenda Nacional afirmando que naquele caso não *se trata de legislação infraconstitucional, tendo sido declarada a imunidade tributária da recorrida, por sentença transitada em julgado, com base em dispositivo constitucional*. Deste modo, *inalterada a finalidade para a qual foi constituída e que conduziu ao reconhecimento de sua imunidade tributária, a Fundação de Seguridade Social Braslight permanece ao abrigo da coisa julgada* (e-fls. 375/378).

Frente a esta decisão, a Contribuinte apresentou petição nos autos da ação judicial (e-fls. 379/383), da qual se destaca:

4. Como se infere pela leitura do v. aresto proferido no agravo supracitado (item 3.5 acima; doe. anexo), julgado em data bem recente, o e. TRF/2ª Região acolheu expressamente o fundamento defendido pela Impetrante: o de que o acórdão transitado em julgado reconheceu a imunidade da BRASLIGHT em relação a todo e qualquer imposto incidente sobre a sua renda, o seu patrimônio ou os seus serviços, e não apenas o IOF criado pela Lei 8.033/90.

[...]

7. À vista do exposto, e com o objetivo de dar pleno cumprimento aos efeitos da referida decisão judicial (na qual foi Recorrente a União Federal), requer a Impetrante:

(a) desde logo, seja a União Federal intimada pessoalmente para que acate a amplitude da imunidade reconhecida por decisão transitada em julgado e referida a todo e qualquer imposto incidente sobre a renda, o patrimônio e/ou os serviços da ora Requerente, e não apenas ao IOF criado pela Lei 8.033/90;

O pedido foi indeferido nos seguintes termos da conclusão da decisão de e-fls. 389/390:

A imunidade é tão-somente ventilada como causa de pedir para que a impetrante não seja obrigada a pagar IOF. Tanto é assim que, quanto ao imposto de renda, a impetrante havia ajuizado outra ação (processo no. 6237090, folhas 43/54), conforme informa no item 2 do pedido de folha 3, na qual teve reconhecida sua imunidade com relação ao Imposto de Renda. Agora, neste mandado de segurança a impetrante quis ver reconhecida sua imunidade tão-somente com relação ao IOF.

Por sua vez, a decisão do Egrégio do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, de folhas 484/488, ao negar provimento ao Agravo de Instrumento interposto pela União, salvo

melhor juízo, não reconheceu a imunidade da impetrante para todo e qualquer imposto. Apenas reconheceu a imunidade da impetrante também para o IOF previsto no Decreto 2.913/98 e na Portaria 348/98. E o agravo de instrumento foi interposto contra decisão de folha 463 que determinou que o impetrado se abstivesse de fazer retenção de IOF sobre os títulos e valores mobiliários adquiridos pela impetrante. A União agravou de tal decisão (folhas 466/470) por entender que o imposto a qual a impetrante estava imune era o IOF, nos moldes estritamente da Lei 8.033/90 e que, com o advento do Decreto 2913/98 e da Portaria 348/98, não obstante tratasse do mesmo imposto (IOF), tratava-se de nova situação fática, não abrigada pela coisa julgada que estaria supostamente limitada à Lei 8.033/90. Portanto, o agravo de instrumento relacionava-se exclusivamente à decisão de folha 463.

Assim, salvo melhor juízo, os limites objetivos da coisa julgada referem-se à imunidade para o IOF e não para os demais impostos (incidentes sobre a renda, o patrimônio e/ou os serviços). Até porque o mandado de segurança é impetrado contra ato coator específico e não substitui ação declaratória.

Ante o exposto, INDEFIRO o requerido às folhas 492/493.

Seguiu-se agravo de instrumento, agora interposto pela Contribuinte – n.º 2002.02.01.42552-8 –, provido em 02/09/2003 em acórdão cuja ementa está transcrita às e-fls. 428/429:

AGRAVO DE INSTRUMENTO - TRIBUTÁRIO - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA EXTENSÃO - PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE - RECONHECIMENTO DA IMUNIDADE INTEGRAL O PEDIDO - IMUNIDADE FRENTE A TODOS OS IMPOSTOS - ART.150, VI "C", DA CF/88.

- Não seria minimamente razoável admitir que a impetrante, quando pudesse postular reconhecimento de sua imunidade fiscal no tocante a todos os impostos referidos no dispositivo constitucional acima referido, o fizesse apenas parcialmente, tão-só em relação ao IOF;

- Tal raciocínio se colocaria em rota de colisão com o Princípio da Razoabilidade, de berço constitucional, mesmo porque a Carta Política estabelece imunidade a impostos indistintamente, e não de modo adstrito ao IOF;

- Adotada essa irrazoável tese, em nome de uma interpretação excessivamente formalista, impor-se-ia à agravante, o ônus de promover sucessivas impetrações, talvez, semanalmente, a cada nova cobrança de impostos que reputasse violadora de sua imunidade;

- A decisão agravada contém equívoco básico - premissa de todo o seu raciocínio subsequente -, ao afirmar que o reconhecimento da imunidade, faz parte tão-somente da causa de pedir, não restando dúvida de que o reconhecimento da imunidade faz parte da causa de pedir, mas também integra o pedido;

- Nenhum óbice se opõe a que a parte invoque sua situação jurídica como causa de pedir para em decorrência formular seu pedido de declaração dessa mesma situação jurídica, com todas as consequências legais, inclusive de natureza condenatória;

- Declarada a ampla imunidade da agravante frente a todos os impostos, nos termos do art. 150, VI, "c", da CF;

- Agravo provido.

Depois da rejeição de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, em 27/02/2004 foi certificado o trânsito em julgado do acórdão. A Contribuinte, então, peticionou

nos autos da ação judicial para que fossem expedidos os ofícios necessários ao cumprimento do julgado. Em 19/03/2004 o Delegado da Receita Federal do Rio de Janeiro foi cientificado da decisão que determinou o cumprimento do que decidido em agravo.

Às e-fls. 463/464 está juntada cópia de decisão em face de ação ordinária n.º 2005.51.01.010188-0 proposta pela União Federal requerendo *a declaração de nulidade da sentença proferida nos autos do mandamus em tela, em que fora reconhecida a imunidade fiscal da Contribuinte*. Compreendendo tratar-se de ação rescisória que deveria ter sido proposta perante Tribunal Regional Federal, a ação foi extinta se julgamento do mérito em decisão de 04/05/2005.

Em 14/01/2005 a Contribuinte apresentou a DCOMP que principia estes autos, e nos meses seguintes outras para utilização de parcelas do mesmo crédito.

Das várias referências aqui presentes, deduz-se que outras compensações foram declaradas, bem como apresentados pedidos de restituição, tendo por referência, inclusive, o pagamento indevido aqui informado, referente a 31/08/2001 e recolhido em 31/01/2002. Os pedidos e declarações anteriores foram apreciados nos autos do processo administrativo n.º 19740.0000292/2005-68, no qual o direito creditório não foi reconhecido porque *parcelamento de débitos com fundamento no disposto no art. 5º da MP n.º 2.222, de 2001, constitui ato jurídico perfeito, confissão extrajudicial e irretroatável de dívida, e além disso, não acarretará restituição das quantias pagas*. Antes do julgamento da manifestação de inconformidade que confirmou este entendimento, foi publicado o Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 17, de 28/12/2005, admitindo que *o contribuinte que efetuou pagamento de tributos e contribuições com base no art. 5º da Medida Provisória n.º 2.222, de 4 de setembro de 2001, e na Lei n.º 10.431, de 24 de abril de 2002, em valor superior ao devido, tem direito à restituição ou compensação da parcela comprovadamente paga a maior, de acordo com os procedimentos previstos na legislação tributária federal para os tributos e contribuições federais*. Diante da invocação deste ato em recurso voluntário, a 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em decisão de 18/10/2006 – Acórdão n.º 102-47.965 - deu provimento ao recurso voluntário para determinar o retorno dos autos à DRJ e desta, se necessário, à DRF, *para as verificações necessárias, tais como: conferência de cálculos de apuração dos valores pleiteados, autenticação de documentos, solicitação de pronunciamento da PFN quanto ao alcance de decisões judiciais transitadas em julgado, verificação da existência de ações judiciais com o mesmo objeto, etc.*

Os presentes autos foram constituídos em 02/09/2009 para tratamento das DCOMP apresentadas a partir de 14/01/2005, tendo por referência parcela do indébito alegado com base no pagamento de 31/01/2002, no valor de R\$ 10.168.049,70, que teria por fato gerador 31/08/2001. Reportando a decisão proferida no processo administrativo n.º 19740.000292/2005-68 depois do Acórdão n.º 102-47.965, a autoridade fiscal invocou aqui os fundamentos lá expostos, no sentido de que o Mandado de Segurança n.º 90.0010071-2 *não conferia qualquer direito a restituição ou compensação*, inclusive porque o mandado de segurança não era substituto de ação de repetição de indébito (e-fls. 17/18).

No processo administrativo n.º 19740.000292/2005-68 este fundamento foi mantido em decisão de 1ª instância, que também referiu outras peculiaridades do caso, relatadas no Acórdão n.º 2102-00.961, no qual se considerou prejudicado o recurso voluntário em razão da concomitância das instâncias administrativa e judicial, observando-se em seu voto condutor que:

Por tudo, fica absolutamente claro que o litígio ora em foco, qual seja, os limites objetivos da coisa julgada proferida no mandado de segurança n.º 90.0010071-2, somente pode ser deslindado no judiciário, não podendo o contencioso administrativo solucionar um conflito entre o entendimento da administração e do contribuinte em face de uma decisão judicial, **sendo forçoso reconhecer que o litígio aqui em debate está prejudicado pela discussão judicial da imunidade em foco.** Aqui, atente-se, sempre que o contribuinte necessitou estender para o futuro a decisão judicial em foco, instaurou incidentes no judiciário, como se viu no relatório desse voto. Agora, parece-me, não poderá ser diferente. (*destaques do original*)

A Contribuinte interpôs recurso especial contra essa decisão, que foi reformada para fazer prevalecer o entendimento dos paradigmas – 1802-00.820 e 1301-001.031 – nos quais foi analisada a extensão dos efeitos da decisão judicial transitada em julgado. O voto condutor do Acórdão n.º 9202-007.699 invocou o Acórdão n.º 9101-002.819, no qual se reconheceu *implicitamente o direito da questão ser discutida na via administrativa*, e observou:

Assim, tendo sido verificado que, dada a alteração da legislação tributária, a contribuinte não mais estava amparada por imunidade reconhecida por ação judicial, não há concomitância entre a discussão administrativa versando sobre o indeferimento dos pedidos de restituição e compensação dos créditos tributários relativos a período posterior à alteração da legislação e a ação judicial que houvera reconhecido tal imunidade, em momento anterior e fundamentada em legislação diversa.

Em consequência, foi dado provimento ao recurso especial para determinar *o encaminhamento à 1ª Seção de Julgamento para apreciação das demais questões do recurso voluntário.*

Recentemente, em 20/10/2022, foi negado provimento ao recurso voluntário interposto naqueles autos, conforme Acórdão n.º 1302-006.277. Sob premissa de que era incabível, naqueles autos, *a rediscussão acerca dos efeitos da coisa julgada formada a partir do Mandado de Segurança n.º 90.0010071-2*, primeiro foram afastados os efeitos da inconstitucionalidade do art. 28 da Lei n.º 9.532/97, porque houve inovação legislativa com a Medida Provisória n.º 2.222/2001, e, tendo por referência que os pagamentos foram realizados por força do art. 1º da Medida Provisória n.º 2.222/2001, concluiu-se inexistir *qualquer direito à compensação dos valores decorrentes do Mandado de Segurança em questão.*

Note-se que referido julgado indica ter por referência fatos geradores ocorridos de 31/01/2002 a 28/06/2002, datas dos recolhimentos promovidos. Já o primeiro indébito, lá e aqui decorrente de pagamento efetuado em 31/01/2002, está declarado como pertinente a fato gerador de 31/08/2001.

Diante do cenário assim delineado, a primeira consideração a ser feita é que o mesmo indébito está sendo discutido nos autos do processo administrativo n.º 19740.002922/2005-68 e nestes autos, aqui em razão de declarações de compensação que se valeram de parcelas do pagamento de R\$ 10.168.049,79 promovido em 31/01/2002, as quais possivelmente não foram juntadas ao primeiro processo formalizado. Até o julgamento de 1ª instância aqui proferido, as decisões se alinhavam: o despacho decisório invocou os fundamentos do segundo despacho decisório proferido nos autos do processo administrativo n.º 19740.002922/2005-68, o mesmo se verificando na decisão de 1ª instância, no qual a redatora do voto vencedor que rejeitou a manifestação de inconformidade naqueles autos foi a relatora e condutora da mesma rejeição nestes autos (e-fls. 611 e seguintes), em decisão da qual se destaca:

a) origem do direito creditório alegado

12 A Medida Provisória n.º 2.222, de 4 de setembro de 2001, dispôs que a entidade fechada de previdência complementar, com relação a rendimentos e ganhos auferidos nas aplicações de suas provisões, reservas técnicas e fundos, poderia, para o período de 1.º de setembro a 31 de dezembro de 2001 (art.3.º, § 1.º), optar (até o último dia útil do mês de dezembro de 2001) pelo regime especial de tributação instituído em seu art. 2.º.

13 E, na forma da Instrução Normativa SRF n.º 89, de 31 de outubro de 2001, para os optantes por tal regime especial de tributação, o pagamento do Imposto de Renda incidente sobre os referidos ganhos e rendimentos (que pôde ser pago ou parcelado até o último dia útil do mês de janeiro de 2002) teve que ser efetuado sob o código de receita 8998 (art.7.º, § 8.º).

14 O pagamento de R\$ 10.168.049,70, efetuado em 31.01.2002, correspondente ao direito creditório alegado nas Dcomps e no Per, foi efetuado sob o código de receita 8998 (fls.598).

[...]

c) da análise do direito creditório

[...]

28 Ora, se a análise do crédito já foi feita no processo 19740.000292/2005-68, através do Parecer Deinf/RJO/Diort n.º 028/2008, e, se a Manifestação de Inconformidade nele apresentada foi julgada por esta Terceira Turma (através do Acórdão n.º 21.437, de 16.10.2008, às fls.556/594), então, do mesmo modo que a autoridade lançadora, este órgão de primeira instância administrativa também já julgou o direito creditório concernente ao darf de R\$ 10.168.049,70 (que é o mesmo, neste processo e no processo 19740.000292/2005-68, (item 2 do relatório do voto vencedor no processo às fls.560), e acerca dele não pode mais se manifestar.

29 Trancada esta instância de julgamento, nada impede que se reprimem, aqui, os mesmos fundamentos e as mesmas razões de decidir da sobredita decisão (Acórdão 21.437/2008, às fls.556/594), proferida no processo 19740.000292/2005-68 (ora em julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme fls.595/596), que concluiu que (fls.572/573):

a) o recolhimento que o interessado efetuou em 2002, e que, só em 2005, após confissão irretratável de dívida, quer que lhe seja restituído, à época era devido até mesmo pelas pessoas jurídicas imunes ou isentas, tornando irrelevante à espécie o fato de o interessado ser ou não imune;

b) de acordo com a Constituição Federal, a fruição do benefício da imunidade está condicionada a requisitos expressos em lei, cujo atendimento não consta tenha sido verificado pelo Poder Judiciário;

c) a decisão judicial transitada em julgado não tem o condão de impedir que lei nova venha a reger, diferentemente, fatos ocorridos a partir de sua vigência;

d) as decisões judiciais geradas em sede de Mandado de Segurança não asseguram direito à restituição/compensação;

e) a possibilidade de compensação, no caso, já fora submetida ao Poder Judiciário.

[...]

A partir daí, o que se tem é, nos autos do processo administrativo n.º 19740.000292/2005-68, na sucessão dos Acórdãos n.º 2102-00.961, 9202-007.699 e 1302-006.277, a conclusão, invocada a partir do Acórdão n.º 9202-007.699, que refere o Acórdão n.º 9101-002.819, de que *dada a alteração da legislação tributária, a contribuinte não mais estava amparada por imunidade reconhecida por ação judicial*, ao passo que o recorrido, n.º 1401-005.354, concluiu, com amparo nas razões do Acórdão n.º 9101-004.729, que a Contribuinte ainda estava amparada por decisão judicial transitada em julgado, observando especificamente com relação à alteração legislativa que:

Ademais, a lei nova, que instituiu a tributação, pelo imposto de renda, dos planos de benefícios de caráter previdenciário (MP n.º 2.222) é de 04/09/2001, e a decisão proferida no Agravo de Instrumento n.º 1999.02.01.032025-0, embora não trate especificamente desta legislação, foi proferida, contudo, em 21/05/2002, portanto, após a inovação legislativa em questão.

Como em momento algum questionou-se o fato de o mesmo indébito estar sob discussão em diferentes autos, resta a esta instância especial apenas solucionar a divergência jurisprudencial em face de paradigma que analisou terceiro litígio tendo por objeto, também, recolhimento de IRPJ promovido pela Contribuinte em 31/01/2002, objeto do processo administrativo n.º 15374.901199/2008-80, possivelmente em razão de outras DCOMP apresentadas depois do processo administrativo n.º 19740.000292/2005-68 e antes das tratadas neste processo.

O paradigma aqui trazido pela PGFN para caracterização da divergência – Acórdão n.º 9101-003.521 – é conduzido pelo mesmo voto que expressa o entendimento do antes citado Acórdão n.º 9101-002.819, que orientou a decisão contrária à Contribuinte no Acórdão n.º 1302-006.277, exarado no processo administrativo n.º 19740.000292/2005-68. E, neste sentido, como bem consignado no recurso especial:

O acórdão paradigma, por sua vez, entendeu que diante da decisão do STF no RE 20700/DF no sentido de não reconhecer a imunidade dos impostos às entidades de previdência privada, confirmada pela súmula STF n.º 730, a coisa julgada do Mandado de Segurança não alcança os fatos geradores posteriores, à luz da jurisprudência do STF.

Diversamente do acórdão recorrido, o julgado paradigma ainda consignou que a ação judicial envolvida no caso, como seu pedido se restringia à imunidade do contribuinte em relação ao IOF, não emana seus efeitos além do demandado para atingir outros tributos.

Em sentido oposto ao do colegiado a quo, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendeu também que a legislação superveniente, MP n.º 2.222/01, convertida posteriormente na Lei n.º 11.053/2004, faz cessar qualquer coisa julgada existente em relação ao IRPJ.

Uma vez evidenciada a divergência jurisprudencial na interpretação do art. 1.º da MP n.º 2.222/01, da súmula n.º 730 do STF, passa-se a demonstrar doravante as razões pelas quais merece ser adotado o entendimento exarado no acórdão paradigma, reformando-se, assim, o v. acórdão ora recorrido.

Releva notar que se a divergência fosse suscitada, apenas, com base no fato de o paradigma considerar *que a ação judicial envolvida no caso, como seu pedido se restringia à imunidade do contribuinte em relação ao IOF, não emana seus efeitos além do demandado para atingir outros tributos*, o conhecimento do recurso especial poderia sofrer alguma ressalva.

Isto porque, esta Conselheira, na apreciação da matéria posteriormente à edição do citado Acórdão n.º 9101-004.729, reformulou sua compreensão em relação ao entendimento que prevaleceu nos Acórdãos n.º 9101-002.819 e 9101-003.521, assim declarando voto no Acórdão n.º 9101-005.954³:

O recurso especial da Contribuinte teve seguimento em sede de agravo, relativamente à matéria “*alcance de uma decisão judicial no que diz respeito a saber se a imunidade lá concedida se limitaria apenas ao IOF, ou abarcaria outros impostos como o IRPJ*”. Como bem aponta a I. Relatora, este Colegiado já se manifestou favoravelmente ao conhecimento de recurso semelhante, manejado contra acórdão editado pela 2ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento na mesma sessão de julgamento em que editado o recorrido,

Em ambos acórdãos (1201-00.544, confrontando no Acórdão n.º 9101-004.729, e 1201-00.546, aqui recorrido) foi negado provimento a recurso voluntário, no qual a Contribuinte pretendia a homologação de compensação e reconhecimento de indébito decorrente de IRPJ recolhido equivocadamente em períodos de 2002 e 2003, vez que reconhecida sua imunidade nos autos do Mandado de Segurança n.º 90.0010071-2, com trânsito em julgado em 22/08/1991. O Colegiado *a quo* entendeu que referida decisão se limitava a reconhecer a imunidade no âmbito do IOF, e acrescentou que a Súmula STF n.º 730 valida a incidência de IRPJ sobre o lucro das entidades de previdência privada que cobram de seus beneficiários contribuições mensais, como é o caso da Contribuinte.

Na apreciação anterior, o conhecimento do recurso especial da Contribuinte se deu por maioria. Os ex-Conselheiros André Mendes de Moura e Viviane Vidal Wagner divergira. Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora, endossando o mesmo entendimento aqui expresso no despacho de agravo: o paradigma n.º 1802-00.821 traz afirmação contrária ao entendimento que orienta o recorrido, admitindo que a Contribuinte obteve judicialmente o reconhecimento de sua imunidade, inclusive quanto à incidência do IRPJ, discutido naquele julgado; e o paradigma n.º 1301-001.033, ao analisar a modificação de efeitos da coisa julgada, implicitamente reconhece que a decisão judicial aqui invocada teria repercussão no IRPJ exigido no referido precedente.

Os julgados em referência foram todos editados em face da mesma Contribuinte, analisando-se a sua conduta de ter promovido recolhimento de IRPJ depois da edição da Medida Provisória n.º 2.222/2001, conduta esta por ela afirmada como equivocada em razão do anterior reconhecimento de sua imunidade. Neste cenário, o Colegiado *a quo* resolveu a questão em ponto preliminar: a decisão judicial invocada apenas reconheceria a imunidade em relação ao IOF. Assim, inexistindo coisa julgada, desnecessário analisar sua prevalência depois da edição da Medida Provisória n.º 2.222/2001. O recorrido assim indica neste sentido:

Nestes termos, não estamos diante da questão de que “ a coisa julgada não impede que lei nova passe a reger diferentemente os fatos ocorridos a partir de sua vigência”. Estamos diante da inexistência de coisa julgada para outros tributos federais, que não seja o IOF, como visto.

Já no paradigma n.º 1802-00.821, o pressuposto é que *a recorrente gozou incontinentemente da reconhecida imunidade, até que sobreveio alteração no sistema jurídico vigente*, enquanto no paradigma n.º 1301-001.033, apesar de relatada a invocação da mesma

³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luis Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e votaram pelas conclusões, no mérito, os conselheiros Lívia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella.

decisão judicial que teria conferido a imunidade alegada, decidiu-se que a partir da Medida Provisória n.º 2.222/2001 não haveria falar em imunidade, dada a decisão do Supremo Tribunal Federal no RE n.º 202700/DF, e a ineficácia de coisa julgada anterior na forma do Parecer PGFN n.º 492/2011, tido por vinculante ao afirmar que *a alteração das circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes ao tempo da prolação de decisão judicial voltada à disciplina de uma dada relação jurídica tributária de trato sucessivo faz surgir uma relação jurídica tributária nova, que, por isso, não é alcançada pelos limites objetivos que balizam a eficácia vinculante da referida decisão judicial.*

Assim, ainda que os paradigmas tenham decidido de forma desfavorável à Contribuinte, resta evidente que o pressuposto para afastar os efeitos da coisa julgada é o reconhecimento de que ela existia, e sob este aspecto resta evidenciado que os Colegiados que proferiram os paradigmas reformariam o entendimento adotado no recorrido e que dispensou o Colegiado *a quo* de se manifestar acerca da argumentação subsidiária ela deduzida, em especial quanto à subsistência da coisa julgada, vez que *a alteração da legislação infraconstitucional não afeta a coisa julgada que tem fundamento constitucional, a saber, o art. 150, VI, "c" da CF/88, que não foi alterado nem revogado* (e-fl. 132).

A I. Relatora também concorda que o conhecimento do recurso especial se dá porque evidenciado que o dissídio jurisprudencial repousa em aspecto que, se superado, imporia o retorno dos autos para apreciação, pelo Colegiado *a quo*, de argumentos de defesa que deixaram de ser enfrentados porque adotada fundamentação suficiente para negar o reconhecimento do indébito pretendido.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial da Contribuinte.

No mérito, esta Conselheira divergiu da I. Relatora na solução dada ao dissídio jurisprudencial enfrentado no Acórdão n.º 9101-004.729, adotando o voto da Presidente Adriana Gomes Rego sobre a matéria, condutor dos Acórdãos n.º 9101-002.819 e 9101-003.521.

Contudo, diante desta visão mais ampliada do litígio constituído a partir das manifestações da 2ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, constata-se que a divergência manifestada no Acórdão n.º 9101-004.729 não deveria ter sido no sentido de negar provimento ao recurso especial, mas sim dar-lhe parcial provimento com retorno ao Colegiado *a quo*, vez que os votos condutores dos Acórdãos n.º 9101-002.819 e 9101-003.521 são expressos no sentido de que *não há como se negar que durante um determinado período a recorrente gozou de imunidade tributária reconhecida por força de decisão judicial transitada em julgado*. Nos referidos precedentes, esta premissa era insuficiente para solucionar o litígio, vez que eram confrontados acórdãos com fundamentação semelhante aos paradigmas aqui admitidos (inclusive o Acórdão n.º 9101-002.819 valida o acórdão n.º 1802-00.820, e o Acórdão n.º 9101-003.521 endossa o acórdão n.º 1301-001.029, ambos editados na mesma sentada dos paradigmas aqui admitidos), e assim foi necessário adentrar à subsistência dos efeitos da coisa julgada.

No presente caso, portanto, adotando-se a primeira parte da fundamentação que conduz os Acórdãos n.º 9101-002.819 e 9101-003.521, a seguir transcrita, impõe reconhecer que a contribuinte detinha decisão judicial transitada em julgado que reconhecia sua imunidade, e assim também afastaria a incidência do IRPJ, e não apenas do IOF:

A contribuinte defende que possui imunidade tributária ampla e irrestrita a todo e qualquer imposto, em razão do MS 90.0010071-2 e do AG n.1999.02.01.0320250 e que por conseqüência, o pagamento de IRPJ realizado em 30/04/2002 foi indevido, resultando no crédito a compensar.

Inicialmente, cabe um breve resumo acerca da ação judicial citada. O mandado de segurança n.º 90.0010071-2 foi impetrado contra ato do Delegado da Receita

Federal no Rio de Janeiro, no sentido de não sofrer a incidência do IOF, instituído pela Lei n.º 8.033/90. Alegou a impetrante ser imune ao referido imposto em razão de decisão judicial proferida ainda na vigência da Emenda Constitucional n.º 1, de 17 de outubro de 1969 (e-fls. 242/251).

A segurança foi concedida em 1ª instância (e-fl. 270 e ss), já sob a égide da Constituição Federal de 1988, em sentença proferida em 31 de agosto de 1990, e ratificada no Tribunal Regional Federal da 2ª Região. A União agravou da decisão (AG 1999.02.01.032025-0) e o Tribunal negou provimento ao agravo de instrumento e julgou prejudicado o agravo regimental. Transcrevo ementa do voto (e-fl. 280):

EMENTA: CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL CIVIL
MANDADO DE SEGURANÇA IMUNIDADE TRIBUTARIA COISA
JULGADA.

1. Reconhecida a imunidade tributária da recorrida por sentença transitada em julgada, proferida em mandado de segurança, com base em dispositivo constitucional, não pode a Fazenda Nacional exigir o recolhimento de IOF com base em legislação infraconstitucional superveniente.

2. Inalterada a finalidade para a qual foi constituída e que conduziu ao reconhecimento de sua imunidade tributária, permanece a recorrente ao abrigo da coisa julgada.

3. Agravo de instrumento desprovido e agravo regimental prejudicado. (grifo nosso)

Houve ainda outro agravo de instrumento, de n.º 2002.02.01.0425528, por parte da Fundação de Seguridade (e-fl. 285) e embargos de declaração no agravo (e-fl. 297). A União ainda apelou contra essa decisão (e-fl. 293), porém em 15 de maio de 1991, o tribunal negou provimento ao recurso de apelação.

Assim, de fato, não há como se negar que durante um determinado período a recorrente gozou de imunidade tributária reconhecida por força de decisão judicial transitada em julgado.

O presente voto, portanto, acompanha o entendimento da I. Relatora no ponto em que assevera e, mais à frente, demonstra, não ser possível deixar de reconhecer que a recorrente obteve do Poder Judiciário manifestação expressa de que ela, mesmo cobrando de seus associados contribuições mensais a título de remuneração pelos serviços prestados, goza de ampla imunidade tributária frente a todos os impostos, nos termos do art. 150, VI, "c", da CF/88.

Em tais circunstâncias, superado o fundamento que ensejou a negativa de provimento ao recurso voluntário, e havendo argumentos subsidiários não apreciados pelo Colegiado *a quo*, impõe-se o retorno dos autos para continuidade deste julgamento. E, como a Contribuinte se antecipa na discussão destes argumentos subsidiários em recurso especial, pedindo a homologação da compensação aqui tratada, seu pedido deve ser acolhido apenas parcialmente para reformar o acórdão recorrido na decisão desfavorável acerca do aspecto preliminar lá apreciado.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da Contribuinte com retorno ao Colegiado *a quo*. (*destaques do original*)

O voto condutor do paradigma n.º 9101-003.521 assim conclui:

Logo, ainda que se entendesse que a decisão transitada em julgado nos autos do MS n. 90.0010071-2 abrangeria outros impostos, como o imposto de renda, a coisa julgada encontra outros limites para o IRPJ, dada a edição da MP nº 2.222/01, como bem compreendia a contribuinte, quando passou a recolher o tributo que depois entendeu ser indevido e que é objeto da presente lide.

Mas, antes disso, pondera:

Mas além disso, é importante destacar que a ação judicial era de natureza mandamental, ou seja, não *propriamente* uma ação de conhecimento, e que por meio desta foi concedida a segurança para garantir a imunidade da contribuinte em relação ao IOF. Ou seja, o pedido inicial nos autos do MS n.90.0010071-2 foi no sentido de não ser impelida ao pagamento do IOF pelo Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro, logo não caberia a ampliação dos efeitos da coisa julgada para além do que foi demandado.

A recorrente argumenta que obteve decisões de agravo e trechos de ofício, os quais conferem imunidade a todo e qualquer imposto. No entanto, no que diz respeito ao conteúdo dos ofícios, convém registrar que sequer são decisões judiciais. Quanto às decisões proferidas em sede dos recursos de agravo de instrumento e agravo regimental, tratam-se de decisões interlocutórias no processo.

E, a respeito da coisa julgada, que é tratada na seção V, do capítulo XIII do livro I da parte especial no Novo Código de Processo Civil – NCPC, cumpre observar:

Seção V

Da Coisa Julgada

Art. 502. Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso. (Destaquei)

Portanto, a coisa julgada se dá nas decisões de mérito proferidas no processo e não nas decisões interlocutórias. Por conseguinte, não há que se falar em efeitos da coisa julgada em relação a decisões interlocutórias, muito menos em relação ao conteúdo dos ofícios emitidos pelas autoridades judiciais. (*destaques do original*)

A partir deste excerto poder-se-ia cogitar que o paradigma estaria orientado pelo entendimento de que a decisão judicial alcançada em Mandado de Segurança se restringiria à imunidade ao IOF. Contudo, a conclusão do julgado evidencia que este fundamento não foi suficiente para o convencimento do Colegiado, razão pela qual a caracterização do dissídio jurisprudencial se dá com respeito à prevalência da imunidade reconhecida na ação judicial em face da incidência prevista no art. 1º da Medida Provisória nº 2.222/2001.

Observe-se, porém, que o exame de admissibilidade do recurso especial da PGFN assim conclui:

Nessas circunstâncias, não se pode deixar de reconhecer que o Recorrente logrou êxito em demonstrar a divergência jurisprudencial que se deu em relação à valoração jurídica feita sobre a apreciação da mesma prova (ação judicial transitada em julgado), que se deu por sua vez, em dois níveis, conforme exposto no recurso especial da Fazenda Nacional.

1-Divergência em relação ao alcance da imunidade concedida na ação judicial transitada em julgado:

Uma vez que o paradigma decidiu negar o alcance ao IRPJ da mesma decisão judicial transitada em julgado, limitando-a à imunidade do IOF, e o acórdão recorrido, de forma diametralmente oposta, decidiu que aquela mesma decisão transitada em julgado englobava todos os impostos, e como tal o IRPJ.

Confira-se trecho relevante do acórdão recorrido:

Não cabe a este CARF rediscutir ou tentar minimizar os efeitos de decisão judicial transitada em julgado e que, de forma expressa e clara, garantiu o direito ao contribuinte à imunidade ampla, não apenas do IOF. Mesmo que discorde da amplitude da decisão não me compete desrespeitá-la.

2 – Divergência em relação à possibilidade da relativização da coisa julgada:

A divergência nesse segundo nível foi também bem demonstrada pelo Recorrente, nos seguintes termos:

O colegiado (recorrido, esclareço) também consignou que a lei nova (MP nº 2.222/2001), embora tenha instituído a tributação dos planos de previdência pelo imposto de renda, não alcança a decisão judicial transitada em julgado.

O acórdão paradigma, por sua vez, entendeu que diante da decisão do STF no RE 20700/DF no sentido de não reconhecer a imunidade dos impostos às entidades de previdência privada, confirmada pela súmula STF nº 730, a coisa julgada do Mandado de Segurança não alcança os fatos geradores posteriores, à luz da jurisprudência do STF.

Em se tratando da mesma prova, repita-se, não se pode chegar a outra conclusão senão a de que a valoração jurídica feita sobre a mesma (qualificação jurídica dos fatos) foi diferente em ambos os julgados confrontados, justificando assim a necessidade de uniformização de entendimentos contrários pela CSRF. (*destaques do original*)

Assim, sob esta ótica do exame de admissibilidade, e considerando o posicionamento anterior deste Colegiado acerca do voto condutor do paradigma aqui indicado, impõe-se concluir que a primeira divergência acima apontada não resta caracterizada, cabendo apenas avaliar a repercussão da legislação nova (Medida Provisória nº 2.222/2001) em face da coisa julgada invocada pela Contribuinte.

Esclareça-se, ainda, que apesar de o pagamento ser indicado, em DCOMP, como referente ao fato gerador de 31/08/2001, o disposto na referida Medida Provisória associa o pagamento efetuado em 31/01/2002 às incidências acumuladas entre 1º de setembro e 31 de dezembro de 2001, e às anteriores a 31/08/2001 que não tenham sido objeto de ação judicial:

Art. 1º A partir de 1º de janeiro de 2002, os rendimentos e ganhos auferidos nas aplicações de recursos das provisões, reservas técnicas e fundos de entidades abertas de previdência complementar e de sociedades seguradoras que operam planos de benefícios de caráter previdenciário, ficam sujeitos à incidência do imposto de renda de acordo com as normas de tributação aplicáveis às pessoas físicas e às pessoas jurídicas não-financeiras.

Parágrafo único. O imposto correspondente à parcela do rendimento ou ganho apropriada ao participante ou assistido pelo plano não pode ser compensado com qualquer imposto ou contribuição devido pelas pessoas jurídicas referidas neste artigo ou pela pessoa física participante ou assistida.

Art. 2º A entidade aberta ou fechada de previdência complementar, a sociedade seguradora e o administrador do Fundo de Aposentadoria Programada Individual

- FAPI poderão optar por regime especial de tributação, no qual o resultado positivo, auferido em cada trimestre-calendário, dos rendimentos e ganhos das provisões, reservas técnicas e fundos será tributado pelo imposto de renda à alíquota de vinte por cento.

§ 1º O imposto de que trata este artigo:

I - será limitado ao produto do valor da contribuição da pessoa jurídica pelo percentual resultante da diferença entre:

a) a soma das alíquotas do imposto de renda das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido, inclusive adicionais; e

b) oitenta por cento da alíquota máxima da tabela progressiva do imposto de renda da pessoa física;

II - será apurado trimestralmente e pago até o último dia útil do mês subsequente ao da apuração;

III - não poderá ser compensado com qualquer imposto ou contribuição devido pelas pessoas jurídicas referidas neste artigo ou pela pessoa física participante ou assistida.

§ 2º A opção pelo regime de que trata este artigo substitui o regime de tributação do imposto de renda sobre os rendimentos e ganhos auferidos por entidade fechada de previdência complementar e pelo FAPI, previsto na legislação vigente, bem assim o de que trata o art. 1º, relativamente às entidades abertas de previdência complementar e às sociedades seguradoras.

§ 3º No caso de entidade aberta de previdência complementar e de sociedade seguradora, o limite de que trata o inciso I do § 1º será calculado tomando-se por base, exclusivamente, as contribuições recebidas de pessoa jurídica referentes a planos de benefícios firmados com novos participantes a partir de 1º de janeiro de 2002. (Vide Lei nº 10.431, de 2002)

Art. 3º A opção pelo regime referido no art. 2º deverá ser efetivada até o último dia útil do mês de novembro de cada ano, produzindo efeitos para todo o ano-calendário subsequente.

§ 1º A entidade fechada de previdência complementar e o FAPI poderão optar pelo regime referido no art. 2º até o último dia útil do mês de dezembro de 2001, produzindo efeitos para o período de 1º de setembro a 31 de dezembro de 2001.

§ 2º Na hipótese do § 1º, o período de apuração do imposto referido no art. 2º será o quadrimestre.

§ 3º A opção de que trata este artigo será formalizada segundo as normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

Art. 4º O disposto nos arts. 1º a 3º não exclui a incidência do imposto de renda na fonte sobre as importâncias pagas ou creditadas à pessoa física participante ou assistida, na forma da legislação em vigor.

Art. 5º Os optantes pelo regime especial de tributação poderão pagar ou parcelar, até o último dia útil do mês de janeiro de 2002, nas condições estabelecidas pelo art. 17 da Lei no 9.779, de 19 de janeiro de 1999, os débitos relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, incidentes sobre os rendimentos e ganhos referidos no caput do art. 2º e os lucros que lhes sejam, total ou parcialmente, decorrentes, bem assim em relação à movimentação dos respectivos recursos. (Vide Medida Provisória nº 38, de 13.5.2002)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deverá comprovar a desistência expressa e irrevogável de todas as ações judiciais que tenham por objeto os tributos indicados no caput, e renunciar a qualquer alegação de direito sobre as quais se fundam as referidas ações.

§ 2º Na hipótese do § 1º, o valor da verba de sucumbência será de até um por cento do valor do débito decorrente da desistência da respectiva ação judicial.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se, também, aos débitos da mesma natureza dos referidos no caput que não tenham sido objeto de ação judicial, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de agosto de 2001.

§ 4º Na hipótese de parcelamento, os juros a que se refere o § 4º do art. 17 da Lei no 9.779, de 1999, serão calculados a partir do mês de janeiro de 2002.

§ 5º A opção pelo parcelamento referido no caput dar-se-á pelo pagamento da primeira parcela, no mesmo prazo estabelecido para o pagamento integral. (*destacou-se*)

Assim, é irrelevante se fato gerador da incidência considerada indevida ocorreu em 31/08/2001 ou no ano-calendário 2002, como referido genericamente em outros precedentes. Os pagamentos promovidos pela Contribuinte a partir de 31/01/2002 decorreram, todos, da opção pelo regime especial de tributação instituído pela Medida Provisória n.º 2.221/2001 e a divergência jurisprudencial reside, justamente, na confrontação da imunidade arguida pela Contribuinte com referida disposição legal.

Por tais razões, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO PARCIALMENTE acerca deste segundo ponto.

No mérito, vale sintetizar a evolução das questões discutidas no âmbito do reconhecimento dos indébitos arguidos em face dos recolhimentos promovidos em face da opção pelo regime especial de tributação instituído pela Medida Provisória n.º 2.221/2001:

- Os recolhimentos não seriam passíveis de restituição/compensação por terem sido promovidos mediante confissão irreatável de dívida: entendimento superado pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 17/2005 e não mais reafirmado depois do julgamento do primeiro recurso voluntário interposto no processo administrativo n.º 19740.000292/2005-68 (Acórdão n.º 102-47.965);
- No Mandado de Segurança n.º 90.0010071-2 não houve pleito de restituição ou compensação de indébito em razão da imunidade afirmada pela Contribuinte: argumento desprezado ao longo do contencioso administrativo, possivelmente porque o pleito de reconhecimento do indébito teve curso administrativamente, e indiretamente também contrastado no afastamento de concomitância promovido no Acórdão n.º 9202-007.699, ao reformar o Acórdão n.º 2102-00.961;
- No Mandado de Segurança n.º 90.0010071-2 foi reconhecida a imunidade da Contribuinte apenas em relação ao IOF: entendimento afastado no julgamento do Agravo de Instrumento n.º 2002.02.01.42552-8, em 02/09/2003, e implicitamente considerado insuficiente nos precedentes n.º 9101-002.819 e 9101-003.521;

- A coisa julgada formada no Mandado de Segurança n.º 90.0010071-2 foi rescindida por força do entendimento contrário manifestado pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n.º 20.700/DF, confirmado na Súmula STF n.º 730, mormente no contexto presente, de incidência de ato legal não contemplado pela decisão judicial (Medida Provisória n.º 2.222/2001).

Esta Conselheira compreende que este último argumento bastaria para dar provimento ao recurso fazendário.

A Contribuinte, embora afirmando judicialmente sua imunidade, ainda que confrontando exigências de IOF, optou por se sujeitar ao regime especial de tributação instituído pela Medida Provisória n.º 2.222/2001, e inclusive recolher, sob este formato, imposto de renda calculado sobre rendimentos auferidos antes da edição da referida Medida Provisória. A decisão de 1ª instância, por sua vez, bem demonstra as razões para este proceder:

30 Pois bem. Como já mencionado, trata-se de alegação de direito creditório com fulcro no pagamento de R\$ 10.168.049,70, efetuado em 31.01.2002, no código de receita 8998, por força do regime de tributação previsto no art. 2º da MP n.º 2.222, de 2001.

31 Acerca do referido regime, a IN 126, de 2002, dispôs que os pagamentos efetuados sob o dito regime especial importariam confissão irretratável da dívida, senão vejamos:

[...]

32 É verdade que, de acordo com o Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 17, de 28 de dezembro de 2005, invocado pelo interessado, a confissão irretratável de dívida não poderia impedir que se reconhecesse o direito à restituição ou à compensação, se comprovada a ocorrência de pagamento superior ao devido.

33 Tal, contudo, aqui não se deu, uma vez que o pedido do interessado não se fulcra em razões de pagamentos superiores ao devido, porém, em alegação de que o pagamento efetuado em 2002 foi indevido porque desde 22.08.1991 transitara em julgado, em sede de Mandado de Segurança, decisão conferindo-lhe imunidade ampla, geral e irrestrita a todos os impostos do ordenamento jurídico.

34 Não colhe razão ao interessado, conforme se demonstrará.

35 A Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, contém dispositivos expressos, segundo os quais, a partir de 1º de janeiro de 1998, mesmo as pessoas jurídicas ímunes e isentas ficaram obrigadas à retenção do IRRF sobre aplicações financeiras, senão vejamos:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável. (...)

Art.28. A partir de 1º de janeiro de 1998, a incidência do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos por qualquer beneficiário, **inclusive pessoa jurídica imune ou isenta**, nas aplicações em fundos de investimento, constituídos sob qualquer forma, ocorrerá: (...)

§ 9º O imposto de que trata este artigo incidirá à alíquota de vinte por cento, vedada a dedução de quaisquer custos ou despesas incorridos na administração do fundo. (...)

Art. 35. Relativamente aos rendimentos produzidos, a partir de 1º de janeiro de 1998, por aplicação financeira de renda fixa, auferidos por qualquer beneficiário, **inclusive pessoa jurídica imune ou isenta**, a alíquota do imposto de renda será de vinte por cento.

36 Não obstante tal comando legal, as entidades de previdência privada, em função de ações judiciais propostas com base na tese da imunidade, não sofriram retenções sobre tais operações.

37 Todavia, em sessão de 08.11.2001, o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu que as entidades de previdência privada não gozavam da imunidade de impostos de que trata a alínea "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal de 1988, dispositivo com base no qual o interessado ingressou no Judiciário para se eximir do IOF, e de cuja decisão transitada em julgado agora quer se valer para requerer a compensação/restituição em exame.

38 Com a sobredita decisão, o Supremo Tribunal Federal sinalizou que não prosperaria nenhuma outra ação com idêntica causa de pedir, o que explica o motivo por que, acolhendo os termos da Medida Provisória n.º 2.222, de 4 de setembro de 2001 (cujo art. 5º abaixo se reproduz), o interessado, reconhecendo-se sujeito passivo do IRRF incidente sobre aplicações financeiras, optou pelo parcelamento da dívida, e a confessou irremediavelmente, efetuando, entre outros, o pagamento cuja restituição/compensação ora requer.

Art. 5º Os optantes pelo regime especial de tributação poderão pagar ou parcelar, até o último dia útil do mês de janeiro de 2002, nas condições estabelecidas pelo art. 17 da Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999, os débitos relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, incidentes sobre os rendimentos e ganhos referidos no caput do art. 2º e os lucros que lhes sejam, total ou parcialmente, decorrentes, bem assim em relação à movimentação dos respectivos recursos, (sublinhas nossas)

39 Abrem-se parênteses para reprimir a disposição da Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999, expressamente citada no artigo de lei acima, verbis:

Art. 17. Fica concedido ao contribuinte ou responsável exonerado do pagamento de tributo ou contribuição por decisão judicial proferida, em qualquer grau de jurisdição, com fundamento em inconstitucionalidade de lei, que houver sido declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta de constitucionalidade ou inconstitucionalidade, o prazo até o último dia útil do mês de janeiro de 1999 para o pagamento, isento de multa e juros de mora, da exação alcançada pela decisão declaratória, cujo fato gerador tenha ocorrido posteriormente à data de publicação do pertinente acórdão do Supremo Tribunal Federal.

40 Dessa forma, se é a própria lei ordinária que incluiu, desde 1º de janeiro de 1998, no campo de incidência do IRRF, as pessoas jurídicas imunes (tributação exclusiva), é inócuo discutir se o interessado era ou não imune à época em que efetuou (anocalendarío de 2002) o pagamento que hoje quer lhe seja restituído/compensado, uma vez que, qualquer que fosse a sua condição, eram devidas as retenções de IRRF sobre as aplicações financeiras, salvo se decisão judicial o contrário houvesse determinado. Tal, no entanto, como se verá, não ocorreu.

Como se vê, diante da sinalização, pelo Supremo Tribunal Federal, de que sua atividade não mais seria reconhecida como imune a impostos, a Contribuinte aderiu ao regime

especial de tributação e recolheu o imposto de renda calculado sobre rendimentos auferidos até 31/08/2001. Posteriormente, em razão do desfecho do Mandado de Segurança por ela impetrado, vislumbrando uma brecha interpretativa, afirmou indevidos aqueles recolhimentos sem demonstrar qualquer erro no recolhimento antes promovido. Como bem destacado pela autoridade julgadora de 1ª instância, quando os recolhimentos foram promovidos a Contribuinte já detinha decisão judicial reconhecendo-lhe a imunidade. Evidente, portanto, que os recolhimentos espontaneamente promovidos não o foram por erro na interpretação de sua sujeição passiva, mas sim sob a ótica de que a legislação tributária lhe conferia vantagens para regularização de impostos que eram devidos apesar de sua condição de entidade imune.

Sob outra ótica, a PGFN também bem demonstra porque a alteração do cenário legislativo, com a edição da Medida Provisória nº 2.222/2001, impede o reconhecimento do indébito sob a interpretação defendida pela Contribuinte:

Na espécie, o contribuinte ajuizou demanda judicial, obtendo do Poder Judiciário, posicionamento no qual se assinalou que entidades fechadas de previdência privada (como seu caso), embora cobrando dos seus associados contribuições mensais a título de remuneração pelos serviços prestados, gozam de imunidade tributária.

O cerne da questão cinge-se na abrangência temporal da decisão judicial proferida em favor do contribuinte, transitada em julgado, considerando a inadmissão de seus efeitos normativos, prospectivos e futuristas, tendo em vista:

- a) supervenientes alterações legislativas nos aspectos formais e materiais nas normas incidentes sobre a relação tributária continuativa e a relação com a coisa julgada material;
- b) decisão superveniente do Supremo Tribunal Federal, em caso alheio ao processo do contribuinte, decidindo que as entidades de previdência privada não gozavam da imunidade de impostos de que trata a alínea "c" do inciso VI do art. 150 da CF (sendo este o fundamento da imunidade do contribuinte).

Inicialmente, considera-se regime jurídico da coisa julgada as normas jurídicas responsáveis por seu perfil dogmático, por suas características próprias, sendo tal regime jurídico visualizado a partir dos *limites subjetivos*- quando se examina *quem* se submete aos seus efeitos; dos *limites objetivos*- momento em que se investiga *o que* se submete aos seus efeitos, e o *modo de produção*- analisando-se *como* ela se forma, sendo, *via de regra*, a coisa julgada *pro et contra*, que é aquela que se forma independentemente do resultado do processo, do teor da decisão judicial proferida, se de procedência ou de improcedência.⁴

Nos termos do **Parecer PGFN/CRJ nº 2434/2008**, a adequada compreensão dos limites objetivos das decisões judiciais pode (deve) ser obtida a partir de uma análise que leve em conta, além do próprio conteúdo das decisões, os demais elementos integrantes da demanda sob análise. Isto porque, como sabido, a tutela judicial é concedida nos limites da pretensão formulada pelo próprio autor/impetrante.

Segundo os fundamentos *da teoria geral do processo*, depreende-se que a interpretação a ser conferida ao caso deve reproduzir ***o princípio da congruência da decisão judicial à demanda que lhe deu causa (congruência externa), bem como manter a coerência interna da própria sentença (congruência interna).***

⁴ DIDIER JR., Fredie. Curso de Direito Processual Civil- Volume 2. 2º Edição. Salvador: Ed. Juspodium, 2008. pp.560 e 565.

Elucida o mestre FREDIE DIDIER JR., analisando os requisitos da decisão judicial, afirma que a decisão judicial, para que seja válida, deve ser congruente. Completa seu raciocínio estabelecendo definições ao conceito de congruência, nos seguintes termos, *in litteris*⁵:

“5.1 A congruência da decisão judicial

A decisão judicial não precisa ser congruente apenas em relação à demanda que ela resolve: precisa também ser congruente em relação aos sujeitos a quem atinge e precisa ser congruente em si mesma. É por isso que se pode falar em congruência externa e congruência interna da decisão.

A congruência externa da decisão diz respeito à necessidade de que ela seja correlacionada, em regra, com os sujeitos envolvidos no processo (congruência subjetiva) e com os elementos objetivos da demanda que lhe deu ensejo e da resposta do demandado (congruência objetiva). A congruência interna diz respeito aos requisitos para a sua inteligência como ato processual. Nesse sentido, a decisão precisa revestir-se dos atributos da clareza, certeza e liquidez. (...)”.

Assim, imprescindível é a manutenção da inteligência das decisões judiciais, bem como respeite a intrínseca relação com a demanda que lhe deu causa, e dela se extrair os demais elementos pertinentes, porém não evidenciados nas decisões judiciais. Ressalte-se, **que, nos termos dos ensinamentos do professor FREDIE DIDIER JR, há entre elas [decisão judicial e demanda] um nexo de referibilidade, no sentido de que a decisão deve ter sempre como parâmetro a demanda e seus elementos**⁶.

Pois bem, a demanda impetrada trouxe como elemento fático e fundamento jurídico pautado no artigo 150, VI, letra "c", da Constituição Federal.

Ocorre que a relação jurídico-tributária é de trato sucessivo, uma relação jurídica continuativa, que se projeta no tempo, de maneira que o decidido no *mandamus* não pode (deve) se sobrepor às **alterações legislativas posteriores**, pois presentes modificações no estado de fato e de direito, bem como diante do comando normativo enunciador da força de lei da sentença presente nos limites da lide. Portanto, a imutabilidade da coisa julgada material existe sobre o pedido e sobre os fatos deduzidos na inicial, respectivamente, mas não sobre aqueles que exsurgiram **após o julgado**, pois não há que se falar em coisa julgada sobre a situação jurídica nova, ante a ausência do nexo de referibilidade e em observância à inteligência do princípio da congruência da decisão judicial à demanda.

Assim, modificado o quadro fático e/ou jurídico, necessário novo tratamento à relação jurídica, sendo as relações continuativas, como a relação jurídico-tributária, reguladas por normas jurídicas que se projetam no tempo os seus pressupostos, permitindo variações nos elementos quantitativos e qualitativos.

Dessa maneira, a sentença atende aos pressupostos fáticos e jurídicos do tempo em que foi proferida, sem o condão de extinguir a relação jurídica, que continua sujeita a variações dos seus elementos constitutivos, ao longo do tempo. A bem da verdade, toda sentença proferida em tais situações contém em si a cláusula *rebus sic stantibus*, adaptando-a ao estado de fato e ao direito supervenientes. Logo, com a superveniência de alterações legislativas a regular a relação jurídica continuativa, surge nova equação

⁵ DIDIER JR., Fredie. Curso de Direito Processual Civil- Volume 2. 2º Edição. Salvador: Ed. Juspodium, 2008. p. 281.

⁶ DIDIER JR., Fredie. Curso de Direito Processual Civil- Volume 2. 2º Edição. Salvador: Ed. Juspodium, 2008. p. 282.

Ressalte-se, outrossim, o teor da **Súmula nº 239** do STF: **“Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”**.

Desse modo, a decisão que reconhece a inexistência do dever de pagar tributo permanece eficaz enquanto permanecer o mesmo quadro normativo do mencionado tributo. Se o painel normativo do tributo sofrer alteração no exercício posterior, a decisão que houver reconhecido a inexistência do dever de contribuir no exercício anterior não mais se aplica em razão dessa alteração.

Doutos julgadores, verificou-se, como demonstrado, a modificação na legislação pertinente ao caso, o teor do artigo 1º da Medida Provisória nº 2.222/2001, convertida na Lei nº 11.053/2004, e cuja disciplina hospedou os recolhimentos efetivados pela ora recorrente, in verbis:

“Art. 1º A partir de 1º de janeiro de 2002, os rendimentos e ganhos auferidos nas aplicações de recursos das provisões, reservas técnicas e fundos de entidades abertas de previdência complementar e de sociedades seguradoras que operam planos de benefícios de caráter previdenciário, ficam sujeitos à incidência do imposto de renda de acordo com as normas de tributação aplicáveis às pessoas físicas e às pessoas jurídicas não-financeiras.

Parágrafo único. O imposto correspondente à parcela do rendimento ou ganho apropriada ao participante ou assistido pelo plano não pode ser compensado com qualquer imposto ou contribuição devido pelas pessoas jurídicas referidas neste artigo ou pela pessoa física participante ou assistida.”

Ressalte-se, por razões óbvias, que a ação judicial invocada pelo contribuinte 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.

A persistir na exceção da coisa julgada em relação a fatos geradores ocorridos após as alterações legislativas, na relação tributária continuativa, conferindo efeitos prospectivos, **“ter-se-ia por portas travessas uma ISENÇÃO ATÍPICA, ao arripio do princípio da legalidade tributária (CF, arts. 5º, II e 150, I, CTN, arts. 97, VI e 175, I)”**.⁷ Estar-se-ia, outrossim, a romper com a Constituição Federal, tendo em vista a concordância com o tratamento desigual e injusto entre contribuintes, inobservando o **princípio da isonomia tributária, erigido à CLÁULUSA PÉTREA, nos termos do art. 60, parágrafo 4º, inc. IV da CF/88**. Cito⁸:

“não constitui obstáculo ao exercício da pretensão estatal de cobrança da contribuição social sobre o lucro em período subsequentes àquele que foram abrangidos pela decisão judicial transitada em julgado”.

E, mais:

“fazer prevalecer decisões hierarquicamente inferiores, excludentes do gravame, contra decisões do Supremo Tribunal Federal, é subversão da hierarquia problema inconfundível com a questão de simples alteração jurisprudencial”. Efeito de um julgado não deve, nunca, importar em ruptura da Constituição Federal, sobretudo do mais eminente dos seus princípios: a isonomia”.

⁷ BORGES, Souto Maior. In RT-Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas- Vol. 27, 1999, págs. 170 e segs.

⁸ Ibidem.

Ressalto, ainda, a frutificação do defendido pelo mestre citado, *in verbis*⁹:

“(..) a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça - STJ, em votação unânime (Recurso Especial nº 233662/GO; Relator: Ministro José Delgado), valeu-se da relativização da coisa julgada em matéria tributária, com a justificativa de evitar um tratamento desigual e injusto entre contribuintes que se encontram em situação equivalente, o que feriria princípios constitucionais fundamentais, conforme parte do acórdão a seguir:

"1. Pode haver cobrança de tributo após cada fato gerador nos períodos supervenientes à coisa julgada pela presença de relações jurídicas de trato sucessivo. 2. Os Tribunais de qualquer grau podem declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, mas com efeito meramente declaratório, sem qualquer carga de executabilidade, mesmo que alcance a coisa julgada. 3. Há limites a serem impostos à segurança jurídica, em face de regras postas pela Carta Maior como o de que ela, quando construída pelo direito formal, não pode se impor sobre os princípios constitucionais. 4. Recurso especial provido."

Diante do exposto, restaria ao contribuinte demandar judicialmente para se eximir da obrigação tributária, desta feita, insurgindo-se contra as alterações legislativas ulteriores, por meio de uma nova ação judicial.

Contudo, fadada estaria ao insucesso, porquanto o Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 202700/DF, realizado em 08/11/2001, consolidou entendimento de que entidades fechadas de previdência privada não fazem jus à imunidade dos impostos. Veja-se:

“EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. PREVIDÊNCIA PRIVADA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA. 1. Entidade fechada de previdência privada. Concessão de benefícios aos filiados mediante recolhimento das contribuições pactuadas. Imunidade tributária. Inexistência, dada a ausência das características de universalidade e generalidade da prestação, próprias dos órgãos de assistência social. 2. As instituições de assistência social, que trazem ínsito em suas finalidades a observância ao princípio da universalidade, da generalidade e concede benefícios a toda coletividade, independentemente de contraprestação, não se confundem e não podem ser comparadas com as entidades fechadas de previdência privada que, em decorrência da relação contratual firmada, apenas contempla uma categoria específica, ficando o gozo dos benefícios previstos em seu estatuto social dependente do recolhimento das contribuições avençadas, conditio sine qua non para a respectiva integração no sistema. Recurso extraordinário conhecido e provido.”

A respeito dos efeitos temporais da coisa julgada sobre as relações jurídicas tributárias continuativas, o acima detalhadamente explanado se encontra de acordo com o entendimento desta Procuradoria da Fazenda Nacional, tendo sido, inclusive objeto de **Parecer PGFN/CRJ nº 2434/2008** e **Parecer PGFN/CRJ nº 2363/2008**.

De todo o exposto, pode-se concluir pela obrigatoriedade da exação tributária recolhida voluntariamente pelo contribuinte, tendo em vista as alterações legislativas posteriores, os limites objetivos do trânsito em julgado da sentença proferida no Mandado de Segurança impetrado, bem como em observância aos entendimentos judiciais e administrativos citados, destacando-se decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal. (*destaques do original*)

⁹ Artigo: SANTOS, Andrea Alves dos. Relativização da coisa julgada em matéria tributária. Disponível em <http://www.lfg.com.br>. 08 de novembro de 2008.

O acórdão recorrido, adotando as razões do voto condutor do Acórdão n.º 9101-004.729, firma o entendimento de que somente se poderia cogitar de rescisão da coisa julgada formada em favor da Contribuinte a partir da publicação da Súmula n.º 730 do Supremo Tribunal Federal, em dezembro/2003. E, com respeito à legislação superveniente, pondera que:

Ademais, a lei nova, que instituiu a tributação, pelo imposto de renda, dos planos de benefícios de caráter previdenciário (MP n.º 2.222) é de 04/09/2001, e a decisão proferida no Agravo de Instrumento n.º 1999.02.01.032025-0, embora não trate especificamente desta legislação, foi proferida, contudo, em 21/05/2002, portanto, após a inovação legislativa em questão.

De fato, a decisão do Agravo de Instrumento n.º 1999.02.01.032025-0 foi proferida não só depois da inovação legislativa, mas também da opção da Contribuinte pelo regime especial de tributação e da efetivação do recolhimento aqui em discussão.

Mas, vale recordar, referido recurso judicial foi interposto pela Fazenda Nacional contra decisão que afirmara o alcance da imunidade para qualquer incidência de IOF, vez que instituições financeiras limitavam a aplicação da decisão judicial. Será com base nesta decisão, que rejeitou a argumentação da Fazenda Nacional afirmando não se tratar *de legislação infraconstitucional, tendo sido declarada a imunidade tributária da recorrida, por sentença transitada em julgado, com base em dispositivo constitucional*, que a Contribuinte peticionará nos autos da ação judicial para exigir que a União Federal *acate a amplitude da imunidade reconhecida por decisão transitada em julgado e referida a todo e qualquer imposto incidente sobre a renda, o patrimônio e/ou os serviços da ora Requerente, e não apenas ao IOF criado pela Lei 8.033/90.*

Assim, quando o agravo de instrumento da Contribuinte n.º 2002.02.01.42552-8 é provido em 02/09/2003 para compreender que pelo *princípio da razoabilidade*, o reconhecimento da imunidade afasta os impostos indistintamente, *nos termos do art. 150, VI, "c", da CF*, tal decisão não tem o condão de desconstituir a opção pelo regime especial de tributação previsto inclusive para rendimentos auferidos por entidades imunes ou isentas.

O processo judicial decorrente do Mandado de Segurança n.º 90.0010071-2 refere, por duas vezes, manifestações judiciais contrárias à incidência sobre rendimentos de entidades consideradas imunes: i) na petição inicial do Mandado de Segurança, a Contribuinte aduz que teve a imunidade reconhecida quanto à incidência de imposto de renda sobre os rendimentos decorrentes de suas aplicações financeiras por decisão judicial proferida ainda na vigência da Emenda Constitucional n.º 1, de 17 de outubro de 1969; e ii) no julgamento da apelação, o TRF/2ª Região afirmou a imunidade da Contribuinte sob a ótica da reformulação do entendimento lá adotado em face do art. 6º do Decreto n.º 2.065/83, que excluiu da isenção conferida às entidades de previdência privada *dividendos, juros e demais rendimentos de capital recebidos pelas referidas entidades.*

É este o conteúdo do processo judicial que transita em julgado em 22/08/1991 e que, em razão de outras intercorrências, suscita decisões interlocutórias que afirmam o reconhecimento da imunidade em face de impostos, *nos termos do art. 150, VI, "c", da CF*, e não apenas do IOF. Neste ponto, se mostra pertinente, também, a seguinte oposição expressa no paradigma n.º 9101-003.521:

Mas além disso, é importante destacar que a ação judicial era de natureza mandamental, ou seja, não *propriamente* uma ação de conhecimento, e que por meio desta foi concedida a segurança para garantir a imunidade da contribuinte em relação ao IOF. Ou seja, o pedido inicial nos autos do MS n.90.0010071-2 foi no sentido de não ser impelida ao pagamento do IOF pelo Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro, logo não caberia a ampliação dos efeitos da coisa julgada para além do que foi demandado.

A recorrente argumenta que obteve decisões de agravo e trechos de ofício, os quais conferem imunidade a todo e qualquer imposto. No entanto, no que diz respeito ao conteúdo dos ofícios, convém registrar que sequer são decisões judiciais. Quanto às decisões proferidas em sede dos recursos de agravo de instrumento e agravo regimental, tratam-se de decisões interlocutórias no processo.

E, a respeito da coisa julgada, que é tratada na seção V, do capítulo XIII do livro I da parte especial no Novo Código de Processo Civil – NCPC, cumpre observar:

Seção V

Da Coisa Julgada

Art. 502. Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso. (Destaquei)

Portanto, a coisa julgada se dá nas decisões de mérito proferidas no processo e não nas decisões interlocutórias. Por conseguinte, não há que se falar em efeitos da coisa julgada em relação a decisões interlocutórias, muito menos em relação ao conteúdo dos ofícios emitidos pelas autoridades judiciais. (*destaques do original*)

Não se vislumbra, assim, qualquer possibilidade de a coisa julgada formada em 22/08/1991 no Mandado de Segurança n.º 90.0010071-2 prestar-se a afastar a incidência prevista na Medida Provisória n.º 2.222/2001, mormente em face de opção da Contribuinte por regime especial de tributação nela previsto. Frente a recolhimentos promovidos em observância a legislação vigente, cuja inconstitucionalidade não foi declarada, inadmissível o reconhecimento administrativo do indébito alegado.

Frise-se: não se trata de negar a existência de indébito em face da irretratabilidade da opção trazida com a Medida Provisória n.º 2.222/2001. A possibilidade de reconhecimento de indébito por erro em tais recolhimentos restou pacificada administrativamente. O que se constata, aqui, é que a coisa julgada formada em favor da Contribuinte, e reconhecida em relação a todos os impostos, formou-se antes da edição da Medida Provisória n.º 2.222/2001, que inovou ao instituir um regime especial de tributação sobre rendimentos específicos da atividade por ela exercida, e que, assim, somente pode permitir o reconhecimento de erro de opção mediante reconhecimento da inconstitucionalidade de referido regime em face da imunidade tributária reconhecida à Contribuinte, o que é defeso a este órgão administrativo de julgamento, nos termos da Súmula CARF n.º 2.

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para desconstituir o reconhecimento do indébito expresso no acórdão recorrido.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

