



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**AgRg no AgRg nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 885.763 - GO
(2009/0068742-6)**

RELATOR : MINISTRO HAMILTON CARVALHIDO
AGRAVANTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
AGRAVADO : POLITEC LTDA
ADVOGADO : MÁRCIA CAMPOS DA SILVA RIZZO E OUTRO(S)

EMENTA

AGRAVO REGIMENTAL EM EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. DIREITO PROCESSUAL CIVIL. CSLL. INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE QUE NÃO CRIA NOVA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. ALCANCE DA COISA JULGADA.

1. Afirmada a inconstitucionalidade material da cobrança da CSLL, não tem aplicação o enunciado nº 239 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a *"Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores."*
2. A lei posterior que se limita a modificar as alíquotas e a base de cálculo de tributo declarado inconstitucional viola a coisa julgada.
3. Precedente (EResp nº 731.250/PE, Relator Ministro José Delgado, *in* DJe 16/6/2008).
4. Agravo regimental improvido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. A Sra. Ministra Eliana Calmon e os Srs. Ministros Luiz Fux, Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, a Sra. Ministra Denise Arruda.

Brasília, 10 de fevereiro de 2010 (data do julgamento).

Ministro *Hamilton Carvalho*, Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**AgRg no AgRg nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 885.763 - GO
(2009/0068742-6)**

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO HAMILTON CARVALHIDO (Relator):

Agravo regimental contra decisão que negou seguimento aos embargos de divergência da Fazenda Nacional à motivação de que *"(...) afirmada a inconstitucionalidade material da cobrança da CSLL, não tem aplicação o enunciado nº 239 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a 'Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores'."*

Alega a agravante que, uma vez admitidos os embargos, não cabe ao Relator reformar sua decisão para, monocraticamente, inadmitir o recurso, devendo seu julgamento ser realizado pela respectiva Seção.

Sustenta, outrossim, a existência de divergência jurisprudencial e a similitude fáctica entre os julgados, aduzindo, nesse passo, que *"(...) declarou-se a inexistência de relação jurídica tributária entre as partes apenas e tão-somente sob o manto das Leis nº 7.689/88, não tendo sido abordada, em nenhum momento, a regulamentação superveniente da CSLL com base na LC nº 70/91 e Leis nº 7.856/89, 8.043/90, 8.383/91 e 8.531/92."* (fl. 625), não podendo a coisa julgada se projetar para alcançar fatos submetidos a diplomas normativos diferentes, que efetivaram alterações relativamente à alíquota e à base de cálculo da CSLL.

Aduz, por fim, que, não alcançada pela coisa julgada, a legislação superveniente permanece válida, somente podendo ser afastada com observância à cláusula de reserva de plenário, tal como no enunciado nº 10 da Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal.

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**AgRg no AgRg nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 885.763 - GO
(2009/0068742-6)**

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO HAMILTON CARVALHIDO (Relator):

Senhor Presidente, diga-se, de início, que não se trata, como alega a agravante, de embargos admitidos e, posteriormente, inadmitidos em decisão monocrática do Relator, mas, sim, de embargos providos em decisão monocrática da relatoria do Ministro Francisco Falcão, que foi reconsiderada em sede de agravo regimental, com fundamento no artigo 259 do Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça, **verbis**:

"Art. 259. O agravo regimental será submetido ao prolator da decisão, que poderá reconsiderá-la ou submeter o agravo ao julgamento da Corte Especial, da Seção ou da Turma, conforme o caso, computando-se também o seu voto."

Daí por que inexistente irregularidade qualquer na decisão ora agravada.

Isso estabelecido, são estes os termos da coisa julgada, que declarou inconstitucional a cobrança da CSLL na vigência da Lei nº 7.689/88:

"(...)

No voto que então proferi sustentei, acompanhando o professor Miguel Reale e Juiz Hugo de Brito Machado, que o governo instituiu, através da Lei nº 7.689/88, na verdade, uma exação que corresponde a um adicional do Imposto de Renda, distorcido, e não à Contribuição para a seguridade social prevista na CF/88, art. 195 e segs.. E denominou-se a Contribuição Social para não conferir participação aos Estados e Municípios no produto de sua arrecadação.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Outros Tribunais Regionais Federais também já proclamaram sua inconstitucionalidade (TRF - 5ª Região e TRF - 4ª Região).

Assim, na esteira desse entendimento, tenho a Lei nº 7.689/88, como inconstitucional.

(...)" (REO nº 89.01.17421-9, Relator Juiz Nelson Gomes da Silva).

E é este o inteiro teor do acórdão embargado, que afirmou a violação da coisa julgada, em decorrência da cobrança da CSLL com base em legislação superveniente à Lei nº 7.689/88:

"A matéria discutida não é nova nesta Corte e encontra-se devidamente prequestionada na instância inferior.

A tese recursal pode ser enunciada nos seguintes termos: É válida a mitigação da coisa julgada por nova roupagem normativa conferida a determinado tributo? A LC 70/91 inovou a ordem jurídica com relação à CSLL? Decisão proferida em sede de controle difuso, pela Suprema Corte, tem eficácia erga omnes, atingindo comandos sentenciais em sentido diverso.

A matéria discutida envolve a aplicação da Súmula 239/STF, cujo teor transcreve-se:

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

Neste diapasão, já tive a oportunidade de me pronunciar sobre o tema no REsp n. 731.250/PE:

Trata-se o presente caso da extensão dos efeitos da coisa julgada da Ação Ordinária 90.7743-4, proposta pela recorrida em 1990, na qual foi formulado o seguinte pedido:

... seja julgada procedente a fim de que seja reconhecida em definitivo a inexistência de relação jurídica entre as autoras e a ré que tenha



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

por conteúdo a exigência da contribuição social instituída pela Lei n. 7.689/88, incidente a partir do período base de 1990, ou quando menos, se reconheça o direito de efetuar o recolhimento da exação sem as antecipações previstas na Lei nº 7.787/89, bem como condenar a ré nas custas e honorários advocatícios. (fl.45/46 do apenso)

Em primeiro grau o pedido foi julgado procedente e declarada a "inexistência de relação jurídico-tributária entre as partes, no que diz respeito ao recolhimento da contribuição social de que tratam as Leis 7.689/88 e 7.787/89" (fl. 51 do apenso), vindo o TRF da 1ª Região a confirmar o julgado (fl. 68 do apenso).

Os fundamentos que prevaleceram para afastar a cobrança da contribuição foram os seguintes:

a) a instituição de contribuições sociais somente podem se dar através de lei complementar;

b) aplica-se o art. 195, § 6º às contribuições sociais;

c) as contribuições sociais novas não podem ter fato gerador ou base de cálculo próprios de impostos e contribuições já existentes, o que ocorreu no caso da Lei 7.689/88;

d) a Lei 7.689/88 não poderia instituir contribuição social em 15/12/88 porque ainda não estava em vigor o novo sistema tributário, de acordo com o art. 34 do ADCT;

e) é inconstitucional a administração e fiscalização pela Secretaria da Receita Federal.

Em conclusão, a Lei 7.689/88 foi declarada inconstitucional por ofensa aos seguintes dispositivos: 146, III, 154, I, 165, § 5º, III, 195, §§ 4º e 6º, todos da CF/88.

Feitos esses destaques, a questão que se coloca para análise é a seguinte: qual o alcance da Súmula 239/STF? Quais os limites da coisa julgada na hipótese? A Fazenda Nacional pode, com a superveniência das Leis 7.856/89 e 8.034/90, cobrar a contribuição, sem ofender a



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

coisa julgada?

O Tribunal a quo partiu da premissa de que a Súmula 239/STF não se aplica às ações declaratórias e aos mandados de segurança, limitando-se às ações anulatórias de débito e, por isso, afastou sua aplicação no caso concreto. Entendeu, outrossim, que a simples alteração da base de cálculo e da alíquota não é suficiente para afastar os efeitos da coisa julgada.

Sobre a questão, encontro nessa Corte os seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EFICÁCIA TEMPORAL DA COISA JULGADA. SENTENÇA QUE DECLARA A INEXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, COM BASE NO RECONHECIMENTO, INCIDENTER TANTUM, DA INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88. EDIÇÃO DA LEI 7.856/89. ALTERAÇÃO NO ESTADO DE DIREITO. CESSAÇÃO DA FORÇA VINCULATIVA DA COISA JULGADA.

1. A sentença, ao examinar os fenômenos de incidência e pronunciar juízos de certeza sobre as conseqüências jurídicas daí decorrentes, certificando, oficialmente, a existência, ou a inexistência, ou o modo de ser da relação jurídica, o faz levando em consideração as circunstâncias de fato e de direito (norma abstrata e suporte fático) que então foram apresentadas pelas partes. Por qualificar norma concreta, fazendo juízo sobre fatos já ocorridos, a sentença, em regra, opera sobre o passado, e não sobre o futuro.

2. Portanto, também quanto às relações jurídicas sucessivas, a regra é a de que as sentenças só têm força vinculante sobre as relações já efetivamente concretizadas, não atingindo as que poderão decorrer de fatos futuros, ainda que semelhantes. Elucidativa dessa linha de pensar é a Súmula 239/STF.

3. Todavia, há certas relações jurídicas



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

sucessivas que nascem de um suporte fático complexo, formado por um fato gerador instantâneo, inserido numa relação jurídica permanente. Ora, nesses casos, pode ocorrer que a controvérsia decidida pela sentença tenha por origem não o fato gerador instantâneo, mas a situação jurídica de caráter permanente na qual ele se encontra inserido, e que também compõe o suporte desencadeador do fenômeno de incidência. Tal situação, por seu caráter duradouro, está apta a perdurar no tempo, podendo persistir quando, no futuro, houver a repetição de outros fatos geradores instantâneos, semelhantes ao examinado na sentença. Nestes casos, admite-se a eficácia vinculante da sentença também em relação aos eventos recorrentes. Isso porque o juízo de certeza desenvolvido pela sentença sobre determinada relação jurídica concreta decorreu, na verdade, de juízo de certeza sobre a situação jurídica mais ampla, de caráter duradouro, componente, ainda que mediata, do fenômeno de incidência. Essas sentenças conservarão sua eficácia vinculante enquanto se mantiverem inalterados o direito e o suporte fático sobre os quais estabeleceu o juízo de certeza.

4. No caso presente: houve sentença que, bem ou mal, fez juízo a respeito, não de uma relação tributária isolada, nascida de um específico fato gerador, mas de uma situação jurídica mais ampla, de trato sucessivo, desobrigando as impetrantes de se sujeitar ao recolhimento da contribuição prevista na Lei 7.689/88, considerada inconstitucional. Todavia, o quadro normativo foi alterado pelas Leis 7.856/89, 8.034/90 e 8.212/91, cujas disposições não foram, nem poderiam ser, apreciadas pelo provimento anterior transitado em julgado, caracterizando alteração no quadro normativo capaz de fazer cessar sua eficácia vinculante.

5. Recurso especial provido.

(AgRg no REsp 703.526/MG, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, Rel. p/ Acórdão Ministro



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA,
julgado em 02.08.2005, DJ 19.09.2005 p. 209)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO.
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
LÍQUIDO. LEI Nº 7.689/88. MANDADO DE
SEGURANÇA. OFENSA A COISA JULGADA.
INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. SÚMULA
239-STF.

1. Não há ofensa a coisa julgada. Neste
mandado de segurança foi requerida a declaração
de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 de
forma mais extensa, enquanto no writ antecessor
o pronunciamento judicial limitou-se à declaração
de inconstitucionalidade da exação, no
período-base de 1989.

2. "Decisão que declara indevida a
cobrança do imposto em determinado exercício
não faz coisa julgada em relação aos posteriores"
(Súmula 239 do STF). Precedente.

3. "(...) a declaração incidental de
inconstitucionalidade da Lei que institui a
cobrança de tributo, proferida em sede de ação
mandamental, não integra o dispositivo da
sentença, não sendo alcançada pelo efeito
preclusivo da coisa julgada" (REsp nº
599.764/GO, Relator Ministro Luiz Fux, DJU de
01.07.04, p.00185).

4. Recurso especial improvido.

(REsp 591.227/DF, Rel. Ministro CASTRO
MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em
02.06.2005, DJ 15.08.2005 p. 246)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO.
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO.
LEI Nº 7.689/88. MANDADO DE SEGURANÇA.
OFENSA A COISA JULGADA.
CONHECIMENTO. LIMITES. PEDIDO
ESPECÍFICO E ABRANGENTE.
INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. SÚMULA
239-STF.

1. A ofensa à coisa julgada pode ser



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

verificada de ofício, alegada por qualquer das partes e em qualquer tempo.

2. *Não se verifica a ofensa a coisa julgada no presente caso, porquanto no mandado de segurança - objeto deste julgamento foi requerida a declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 de forma mais extensa, enquanto no writ antecessor o pedido constante da exordial e o pronunciamento judicial nele proferido limitou-se a declaração de inconstitucionalidade da exação, apenas com relação ao período-base de 1989, devendo, assim, restringir-se a imutabilidade nos limites de sua concessão, nos termos da Súmula 239 do Supremo Tribunal Federal. Precedente.*

3. *"(...) a declaração incidental de inconstitucionalidade da Lei que institui a cobrança de tributo, proferida em sede de ação mandamental, não integra o dispositivo da sentença, não sendo alcançada pelo efeito preclusivo da coisa julgada" (REsp nº 599.764/GO, Relator Ministro Luiz Fux, DJU de 01.07.04, p.00185).*

4. *Afasta-se a aplicação da multa do artigo 538 do Código de Processo Civil, por não se caracterizar o intuito protelatório dos embargos de declaração.*

5. *Recurso especial provido em parte, apenas para afastar a multa imposta com base no parágrafo único do artigo 538 do Código de Processo Civil.*

(REsp 116.856/MG, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 16.09.2004, DJ 13.12.2004 p. 272)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535, DO CPC. NÃO CONFIGURADA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE TOTAL DA LEI 7.689/88. LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. SÚMULA 239 DO STF.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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

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

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

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

5. Aliás a Corte já assentou que:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - LC 70/91, ART. 11 - EXERCÍCIOS DE 1992 E SEGUINTE - COISA JULGADA - INOCORRÊNCIA - PRECEDENTE DA EG. 1ª SEÇÃO - (ERESP. Nº 36.807-SP, DJ DE 01.04.96).

- A decisão que transitou em julgado, fundada na Lei 7.689/88, refere-se às contribuições sociais relativas a períodos anteriores à vigência da LC 70/91 e, por isso albergadas pela declaração de



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

inconstitucionalidade do art. 8º da citada Lei 7.689/88, como proclamado pelo STF.

- A hipótese dos autos discute a legalidade da cobrança do tributo nos exercícios de 1992 e seguintes, portanto sob a égide da LC nº 70/91.

- Decisão que declara indevida a cobrança do tributo em determinado exercício não aproveita em relação aos exercícios posteriores.

Recurso especial conhecido e provido." (REsp 281.207/GO, Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, DJ de 28.10.2003);

"TRIBUTÁRIO. COISA JULGADA. EFEITOS. RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUATIVA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO.

1. A Lei nº 7.689, de 15.12.88, foi declarada constitucional, com exceção do art. 8º, pelo STF (RE nº 138284-8-CE).

2. Efeitos da coisa julgada que reconheceu, sem exame pelo STF, ser inconstitucional toda a Lei nº 7.689, de 15.12.88.

3. Superveniência da Lei nº 8.212, de 24.07.91, e da LC nº 70, de 30.12.1991. Reafirmação, nestas leis, da instituição da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas.

4. Superveniência de situações jurídicas que afetam a imutabilidade da coisa julgada quando se trata de declaração de inconstitucionalidade não examinada, na situação debatida, pelo STF e proclamada na apreciação de relação jurídico-tributária de natureza continuativa.

5. Recurso provido que resulta em denegação da segurança impetrada pela empresa, obrigando-a a pagar a contribuição em questão devida, a partir da vigência da Lei nº 8.212/91, por respeito aos efeitos da coisa julgada nos exercícios de 1989 e 1990. Inexistência de ação rescisória." (RESP 281.209/GO, Relator Ministro José Delgado, DJ de 27.08.2001)

6. Desta sorte, considerando-se a relação



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

tributária e sua dinâmica no tempo, pode haver cobrança de tributo após cada fato gerador nos períodos supervenientes à coisa julgada pela presença de relações jurídicas de trato sucessivo.

7. Recurso especial improvido.

(REsp 599.764/GO, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08.06.2004, DJ 01.07.2004 p. 185)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - LC 70/91, ART. 11 - EXERCÍCIOS DE 1992 E SEQUENTES - COISA JULGADA - INOCORRÊNCIA - PRECEDENTE DA EG. 1ª SEÇÃO - (EREsp. Nº 36.807-SP, DJ DE 01.04.96).

- A decisão que transitou em julgado, fundada na Lei 7.689/88, refere-se às contribuições sociais relativas a períodos anteriores à vigência da LC 70/91 e, por isso albergadas pela declaração de inconstitucionalidade do art. 8º da citada Lei 7.689/88, como proclamado pelo STF.

- A hipótese dos autos discute a legalidade da cobrança do tributo nos exercícios de 1992 e seguintes, portanto sob a égide da LC nº 70/91.

- Decisão que declara indevida a cobrança do tributo em determinado exercício não aproveita em relação aos exercícios posteriores.

- Recurso especial conhecido e provido.

(REsp 281.207/GO, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 07.08.2003, DJ 28.10.2003 p. 249).

Data vênua, entendo que a Súmula 239/STF vem sendo aplicada sem o real alcance que lhe conferiu a Suprema Corte, a partir de uma indevida interpretação extensiva.

Vejamus o que restou assentado no seguinte precedente:



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

TAXA DE LICENÇA PARA LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. LEI MUNICIPAL N 6.989/66-SP. - ILEGITIMIDADE DA TAXA DE LICENÇA PARA LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO EM FACE DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 77 E 78 DO CTN. PRECEDENTES DO STF. - NÃO INCIDÊNCIA. COISA JULGADA. SÚMULA 239 (INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA). INAPLICAÇÃO DA SÚMULA 239 A HIPÓTESE, DADO QUE O RECONHECIMENTO DA INEXISTÊNCIA DO DÉBITO TRIBUTÁRIO, AJUIZADO PELAS MESMAS PARTES, E DECLARADO INCONSTITUCIONAL, FAZ COISA JULGADA MATERIAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. (RE 93.048/SP, Rel. Ministro RAFAEL MAYER, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16.06.1981, DJ 14.08.1981 p. 17.716).

Na oportunidade, o Ministro relator bem delimitou o alcance da Súmula 239/STF:

Esse verbete se situa no plano do direito tributário formal, pois realmente o lançamento de um tributo originante de um crédito exigível num determinado exercício financeiro, não se poderia transpor a condições do débito de um próximo exercício. São os novos elementos que igualmente inovam o procedimento tendente à verificação da razão factual da existência da dívida e de seu montante.

Mas se a decisão se coloca no plano da relação de direito tributário material para dizer inexistente a pretensão fiscal do sujeito ativo, por inexistência de fonte legal da relação jurídica que obrigue o sujeito passivo, então não é possível renovar a cada exercício o lançamento e a cobrança do tributo, pois não há precedente vinculação substancial. A coisa julgada que daí decorre é inatingível, e novas relações jurídico-tributárias só poderiam advir da mudança dos termos da relação pelo advento de



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

uma norma jurídica nova com as suas novas condicionantes.

A partir dessa distinção, absolutamente correta é a interpretação do Tribunal a quo ao afastar a aplicação da Súmula 239/STF nas hipótese de ações declaratórias e mandados de segurança.

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

Lei 7.856/89:

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

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

Lei 8.034/90:

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

"Art. 2º...

§ 1º ...

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

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base."

LC 70/91:

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

Lei 8.383/91:

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

(...)

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

Parágrafo único. Tratando-se da base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689, de 1988) e quando ela resultar negativa em um mês,



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

esse valor, corrigido monetariamente, poderá ser deduzido da base de cálculo de mês subsequente, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real.

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

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

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

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

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

Lei 8.541/92:

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

§ 1º A base de cálculo da contribuição social para as empresas que exercerem a opção a que se refere o art. 23 desta Lei será o valor correspondente a dez por cento da receita bruta mensal, acrescido dos demais resultados e ganhos



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

de capital.

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

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

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

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

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

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

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

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Assim, não vislumbro qualquer ofensa ao art. 471, I do CPC e, conseqüentemente, nego provimento ao recurso especial.

É o voto.

Portanto, até o presente momento não houve alteração fundamental na regra-matriz tributária da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido capaz de excluir a força da coisa julgada que obteve o contribuinte. Não é qualquer mudança de alíquota e ou na base de cálculo do tributo que atenua a força da res judicata, mas aquela que modifica o perfil constitucional do tributo, agregando-lhe ou retirando-lhe novos signos econômicos, incluindo-se ou excluindo-se contribuintes ou responsáveis, ou ainda mudança no quadro fático da empresa que autorize a tributação.

Com estas considerações, dou provimento ao recurso especial, reformando o acórdão recorrido e invertendo a sucumbência.

É o voto." (nossos os grifos).

Ao que se tem dos autos, o acórdão embargado, analisando a natureza das leis que sucessivamente foram editadas relativamente à CSLL, decidiu que *"A mudança de alíquota ou de base de cálculo da CSLL não é suficiente para a mitigação da eficácia da coisa julgada que exonerou o contribuinte da referida isenção, sob o fundamento de sua inconstitucionalidade."*

É que, afirmada a **inconstitucionalidade material** da cobrança da CSLL, não tem aplicação o enunciado nº 239 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a *"Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores."*

Isso porque, ao contrário do decidido na decisão agravada, foi declarada a **inconstitucionalidade da contribuição em si e, não, relativamente a determinado exercício**, sendo incabível a mitigação da coisa julgada por nova roupagem normativa conferida a determinado tributo quando



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

a lei nova não inova a ordem jurídica, vale dizer, não cria nova relação jurídico-tributária, limitando-se a modificações na alíquota e na base de cálculo do tributo.

Não há falar, pois, em indevida ampliação dos limites objetivos da coisa julgada, nem há falar, por outro lado, em violação do enunciado nº 10 da Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, pois que inexistiu, tampouco, declaração de inconstitucionalidade da legislação superveniente, de modo a fazer imperativa a cláusula de reserva de plenário.

Não foi outra, a propósito, a conclusão do eminente Ministro José Delgado, Relator do acórdão paradigma, que, em momento mais recente, com idêntico fundamento, também improveu embargos de divergência análogos:

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CSLL. ALCANCE DOS EFEITOS DA COISA JULGADA. DIVERGÊNCIA PRETORIANA NÃO-CARACTERIZADA. INAPLICABILIDADE DA LC 70/91. TRÂNSITO EM JULGADO DA SENTENÇA QUE RECONHECEU A INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA DA CONTRIBUINTE COM A FAZENDA NACIONAL E A INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88. NATUREZA, PRESSUPOSTOS E CONDIÇÕES DA CSLL PERPETUADOS NAS LEIS 7.856/89 E 8.034/90, A LC 70/91 E AS LEIS 8.383/91 E 8.541/92. RAZÕES DE RECURSO QUE NÃO ELIDEM OS FUNDAMENTOS DO ACÓRDÃO RECORRIDO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NÃO-PROVIDOS.

1. Trata-se de embargos de divergência propostos pela Fazenda Nacional sob o argumento de que, em se tratando de matéria tributária, a extensão da coisa julgada está limitada ao exercício específico objeto da ação. Nesse sentido, afirma a Fazenda Pública que o reconhecimento da inconstitucionalidade do prescrito na Lei 7.689/88, concernente à CSLL, não repercute nos débitos originados



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

da aplicação de legislação posterior, na hipótese, a LC 70/91, uma vez que essa norma não foi objeto de trânsito em julgado.

2. Todavia, não se constata o apontado dissenso pretoriano, pelos motivos adiante alinhados:

a) o acórdão embargado está fundado em precisa análise da natureza das leis que sucessivamente foram editadas, concluindo pela identidade das condições legitimadoras da exigência do tributo em referência, como se demonstra:

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

b) também o acórdão proferido em apelação, confirmado pelo julgado ora embargado, consignou com expressa clareza a essência da fundamentação adotada (fl. 62):

A meu ver, trata-se da mesma contribuição que foi julgada inconstitucional pela decisão deste Tribunal. Então, dessa maneira, entendo que somente com ação rescisória, se tivesse sido proposta a ação rescisória para desconstituir, em parte, o acórdão, para limitar aquele exercício de 1989 é que se poderia entender inaplicável o acórdão às situações posteriores.

c) nesse contexto, o não pagamento da CSLL não se consubstancia em ilegalidade, porquanto autorizado pela coisa julgada;

d) o acórdão paradigma (AgRg no Ag 661.289/MG, DJ 1010/2005, de minha relatoria), embora tenha examinado tema semelhante, está fundado na



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

jurisprudência então existente (2005), havendo inclusive aplicado a Súmula 83 deste Superior Tribunal de Justiça, ao litígio.

3. Destarte, no caso em apreciação, como antes demonstrado, o acórdão embargado está amparado em fundamento diverso, no sentido de que, para além da mera alteração de expressões nas diferentes legislações que regularam a CSLL, ou mesmo das alíquotas praticadas, não houve real mutação dos critérios, pressupostos e condições que já havia sido objeto de expressa declaração de inconstitucionalidade.

4. Embargos de divergência conhecidos e não-providos." (EResp 731250/PE, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/05/2008, DJe 16/06/2008 - nossos os grifos).

A propósito do tema, colhe-se, ainda, na recente jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o seguinte precedente:

"PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI N. 7.689/88. COISA JULGADA. ALCANCE DA SÚMULA 239/STF.

1. Se a decisão que afasta a cobrança do tributo se restringe a determinado exercício (a exemplo dos casos onde houve a declaração de inconstitucionalidade somente do art. 8º, da Lei n. 7.689/88), aplica-se o enunciado n. 239 da Súmula do STF, por analogia, in verbis: "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores".

2. Contudo, se a decisão atacar o tributo em seu aspecto material da hipótese de incidência, não há como exigir o seu pagamento sem ofender a coisa julgada, ainda que para exercícios posteriores e com fundamento em lei diversa que tenha alterado somente aspectos quantitativos



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

da hipótese de incidência. Precedente: EREsp Nº 731.250 – PE, Primeira Seção, Rel. Min. José Delgado, julgado em 28.5.2008; e REsp Nº 731.250 – PE, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 17.4.2007.

3. Situação em que o acórdão que transitou em julgado declarou a inconstitucionalidade material de toda a Lei n. 7.689/88 (argumento de que a forma de arrecadação do tributo e a sua destinação não foram as constitucionalmente previstas, descaracterizando-o como contribuição e impossibilitando o seu tratamento como imposto) e formal do seu art. 8º (fundamento de violação ao princípio da anterioridade). Sendo assim, atacou o tributo também em seu aspecto material da hipótese de incidência, não havendo como exigir o seu pagamento (enquanto o critério material da hipótese de incidência for o mesmo) sem ofender a coisa julgada, ainda que para exercícios posteriores e com fundamento em lei diversa que tenha alterado somente aspectos quantitativos da hipótese de incidência.

4. Agravo regimental não provido." (AgRg no REsp 839049/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/05/2009, DJe 27/05/2009).

Assim sendo, o indeferimento dos embargos de divergência era mesmo de rigor.

Pelo exposto, nego provimento ao agravo regimental.

É O VOTO.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2009/0068742-6

**AgRg no AgRg nos
EResp 885763 / GO**

Números Origem: 200601000150096 200601109982 200601986886 9601462155

PAUTA: 10/02/2010

JULGADO: 10/02/2010

Relator

Exmo. Sr. Ministro **HAMILTON CARVALHIDO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. WALLACE DE OLIVEIRA BASTOS

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
EMBARGADO : POLITEC LTDA
ADVOGADO : MÁRCIA CAMPOS DA SILVA RIZZO E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Crédito Tributário - CND/Certidão Negativa de Débito

AGRAVO REGIMENTAL

AGRAVANTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
AGRAVADO : POLITEC LTDA
ADVOGADO : MÁRCIA CAMPOS DA SILVA RIZZO E OUTRO(S)

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"A Seção, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator."

A Sra. Ministra Eliana Calmon e os Srs. Ministros Luiz Fux, Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, a Sra. Ministra Denise Arruda.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Brasília, 10 de fevereiro de 2010

Carolina Vêras
Secretária