**RECURSO ESPECIAL Nº 1.118.893 - MG (2009/0011135-9)**

| | | |
|---|---|---|
| **RELATOR** | **:** | **MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA** |
| RECORRENTE | : | ALE DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA |
| ADVOGADO | : | JOSE MARCIO DINIZ FILHO E OUTRO(S) |
| RECORRIDO | : | FAZENDA NACIONAL |
| ADVOGADO | : | PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL |

**EMENTA**

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C DO CPC. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – CSLL. COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88 E DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. SÚMULA 239/STF. ALCANCE. OFENSA AOS ARTS. 467 E 471, *CAPUT*, DO CPC CARACTERIZADA. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CONFIGURADA. PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

1. Discute-se a possibilidade de cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento.

2. O Supremo Tribunal Federal, reafirmando entendimento já adotado em processo de controle difuso, e encerrando uma discussão conduzida ao Poder Judiciário há longa data, manifestou-se, ao julgar ação direta de inconstitucionalidade, pela adequação da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, ao texto constitucional, à exceção do disposto no art 8º, por ofensa ao princípio da irretroatividade das leis, e no art. 9º, em razão da incompatibilidade com os arts. 195 da Constituição Federal e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT (ADI 15/DF, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, DJ 31/8/07).

3. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.

4. Declarada a inexistência de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nesse diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência.

5. "Afirmada a inconstitucionalidade material da cobrança da CSLL, não tem aplicação o enunciado nº 239 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a *"Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores"* (AgRg no AgRg nos EREsp 885.763/GO, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, Primeira Seção, DJ 24/2/10).

6. Segundo um dos precedentes que deram origem à Súmula 239/STF, em matéria tributária, a parte não pode invocar a existência de coisa julgada no tocante a exercícios posteriores quando, por exemplo, a tutela jurisdicional obtida houver impedido a cobrança de tributo em relação a determinado período, já transcorrido, ou houver anulado débito fiscal. Se for declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, não há falar na restrição em tela (Embargos no Agravo de Petição 11.227, Rel. Min. CASTRO NUNES, Tribunal Pleno, DJ 10/2/45).
7. "As Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária. Por isso, está impedido o Fisco de cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material" (REsp 731.250/PE, Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ 30/4/07).
8. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/STJ.

## 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, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Cesar Asfor Rocha, Hamilton Carvalhido e Castro Meira votaram com o Sr. Ministro Relator.

Sustentaram, oralmente, os Drs. Jose Marcio Diniz Filho, pela recorrente, e Alexandra Maria Carvalho Carneiro, pela recorrida.

Brasília (DF), 23 de março de 2011(data do julgamento)

**MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA**
Relator

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.118.893 - MG (2009/0011135-9)**

| | | |
|---|---|---|
| **RELATOR** | **:** | **MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA** |
| RECORRENTE | : | ALE DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA |
| ADVOGADO | : | JOSE MARCIO DINIZ FILHO E OUTRO(S) |
| RECORRIDO | : | FAZENDA NACIONAL |
| ADVOGADO | : | PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL |

## RELATÓRIO

**MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA:**

Trata-se de recurso especial interposto por ALE DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA, com fundamento no art. 105, inciso III, letras "a" e "c", da Constituição Federal, em desfavor da FAZENDA NACIONAL, em que se insurge contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região assim ementado (fl. 258e):

> TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. COISA JULGADA NA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA: ABSTENÇÃO DE COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, NA FORMA EM QUE INSTITUÍDA PELA LEI Nº 7.689/88 – POSTERIOR ALTERAÇÃO LEGISLATIVA (LEI Nº 8.212/91): NOVA COBRANÇA NÃO ALBERGADA PELA COISA JULGADA. APELAÇÃO NÃO PROVIDA.
>
> 1. Declarada a inconstitucionalidade do art. 8º da Lei 7.689/88, que instituiu a contribuição social sobre o lucro, a superveniência das Leis 7.856/89 (art. 2º), 8.034/90 (art. 2º) e 8.212/91 (art. 23, II) e da Lei Complementar 70/91 (art. 11) não alteraram a disciplina daquela contribuição social, tendo tais modificações sido alcançadas pela coisa julgada, nos termos da súmula 239 do STF.
>
> 2. Com a edição da Lei nº 8.212/91, observada a anterioridade nonagesimal, nova disciplina foi estabelecida para a Contribuição Social sobre o Lucro, o que afasta a coisa julgada, sendo, então, exigível a contribuição, não mais prevalecendo o provimento judicial que eximia o contribuinte do recolhimento de tal contribuição.
>
> 3. Apelação não provida.
>
> 4. Peças liberadas pelo Relator, em 11/03/2008, para publicação do acórdão.

A parte recorrente sustenta ofensa ao art. 535, incisos I e II, do CPC, à asserção de que o Tribunal de origem, não obstante a oposição dos embargos de declaração, deixou de se manifestar "especialmente acerca da melhor interpretação dos dispositivos legais (art. 467 e 471 do CPC) e constitucionais (art. 5º, XXXVI, da CF/88)" (fl. 334e).

Quanto ao mérito, alega contrariedade aos arts. 467 e 471, *caput*, do CPC, ao argumento de que o acórdão recorrido ofendeu a coisa julgada ao permitir o prosseguimento da

execução fiscal contra si instaurada para cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL, muito embora exista a seu favor sentença judicial transitada em julgado em que declarada a inexistência de relação jurídica material a obrigá-la ao recolhimento da exação, sob a égide da Lei 7.689/88.

Afirma que a legislação ulterior à Lei 7.689/88 não modificou de forma substancial a CSLL, prevista até hoje no referido diploma legal, que a instituiu e nunca foi revogado, e, em consequência, não tem o condão de atingir a coisa julgada, de modo a permitir a exigência da contribuição. Requer a declaração de nulidade do acórdão recorrido por ofensa ao art. 535, I e II, do CPC ou, caso superado esse pedido, o provimento do recurso especial, a fim de lhe assegurar o direito de não recolher a CSLL, em virtude da decisão judicial transitada em julgado (fls. 329/350e).

Sustenta, ainda, que o acórdão recorrido deu aos arts. 467 e 471, *caput*, do CPC interpretação diversa daquela conferida pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça nos autos do REsp 731.250/PE, Rel. Min. ELIANA CALMON.

Em suas contrarrazões, a Fazenda Nacional argui preliminar de ausência de procuração outorgando poderes aos advogados substabelecentes. Defende que o Dr. Rafael Bortone Reais não possui procuração ou substabelecimento nos autos e o outro advogado que assinou a petição do recurso especial, José Márcio Diniz Filho, teria obtido substabelecimento dos advogados Aci Heli Coutinho e Alexandre Lopes Lacerda, os quais, por sua vez, não teriam substabelecimento ou procuração nos autos.

Ainda em preliminar, alega que a parte recorrente não logrou demonstrar de que forma teria o acórdão recorrido contrariado a lei federal ou lhe negado vigência. Assevera, ainda, que a divergência jurisprudencial não remanesceu comprovada.

Segue aduzindo inexistir a suscitada ofensa ao art. 535 do CPC. Defende que "a coisa julgada não impede que lei nova passe a reger diferentemente os fatos ocorridos a partir de sua vigência, por ser a relação jurídico-tributária de caráter continuativo" (fl. 401e).

Argumenta que, com o advento da Lei Complementar 70/91, que recepcionou a legislação instituidora da CSLL e passou a discipliná-la, "ficou afastada a irregularidade formal detectada então pelo Judiciário, que entendeu como inconstitucional a referida exação por haver sido veiculada por lei ordinária e não por lei complementar" (fl. 402e).

O recurso especial foi admitido pelo Tribunal de origem como representativo da controvérsia, conforme art. 543-C do CPC, e assim processado neste Tribunal Superior.

O Ministério Público Federal, pelo Subprocurador-Geral da República FLÁVIO GIRON, opina pelo não provimento do recurso especial. Aduz, em essência, que, "a despeito de declarada inconstitucional a Lei 7.698/88, outras advieram, a saber: Lei 7.856/89 (art. 2º); Lei 8.034/90 (art. 2º); Lei 8.212/91 (art. 23, I) e Lei Complementar 70/91 (art. 11) legitimando a exação" (fl. 445e).

É o relatório.

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.118.893 - MG (2009/0011135-9)**

**EMENTA**

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C DO CPC. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – CSLL. COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88 E DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. SÚMULA 239/STF. ALCANCE. OFENSA AOS ARTS. 467 E 471, *CAPUT*, DO CPC CARACTERIZADA. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CONFIGURADA. PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

1. Discute-se a possibilidade de cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento.

2. O Supremo Tribunal Federal, reafirmando entendimento já adotado em processo de controle difuso, e encerrando uma discussão conduzida ao Poder Judiciário há longa data, manifestou-se, ao julgar ação direta de inconstitucionalidade, pela adequação da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, ao texto constitucional, à exceção do disposto no art 8º, por ofensa ao princípio da irretroatividade das leis, e no art. 9º, em razão da incompatibilidade com os arts. 195 da Constituição Federal e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT (ADI 15/DF, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, DJ 31/8/07).

3. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.

4. Declarada a inexistência de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nesse diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência.

5. "Afirmada a inconstitucionalidade material da cobrança da CSLL, não tem aplicação o enunciado nº 239 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a *"Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores"* (AgRg no AgRg nos EREsp 885.763/GO, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, Primeira Seção, DJ 24/2/10).

6. Segundo um dos precedentes que deram origem à Súmula 239/STF, em matéria tributária, a parte não pode invocar a existência de coisa julgada no tocante a exercícios posteriores quando, por exemplo, a tutela jurisdicional obtida houver impedido a cobrança de tributo em relação a determinado período, já transcorrido, ou houver anulado débito fiscal. Se for declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, não há falar na restrição em tela (Embargos no Agravo de Petição 11.227, Rel. Min. CASTRO

NUNES, Tribunal Pleno, DJ 10/2/45).
7. "As Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária. Por isso, está impedido o Fisco de cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material" (REsp 731.250/PE, Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ 30/4/07).
8. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/STJ.

**VOTO**

**MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA (Relator):**

A FAZENDA NACIONAL, em suas contrarrazões, aduz irregularidade na representação processual. Ocorre que tal alegação não tem procedência.

Verifico dos autos que a parte recorrente outorgou poderes, inicialmente, ao advogado Paulo Ernesto Jost de Moraes (fl. 146e), que, à fl. 147e, os substabeleceu aos advogados Aci Heli Coutinho, Alexandre Lopes Lacerda, Dalmar do Espírito Santo Pimenta, Andréa Silveira Guimarães e Luciana Costa.

Às fls. 263e e 284e, por sua vez, há substabelecimento de poderes dos advogados Aci Heli Coutinho e Alexandre Lopes Lacerda a José Márcio Diniz Filho, o qual assinou a petição do recurso especial.

Assim, muito embora Rafael Bortone Reis, que também assina a petição em referência, de fato, não tenha procuração nos autos, a regularidade do outro advogado é suficiente para afastar o óbice suscitado.

Desse modo, rejeito a preliminar de irregularidade na representação processual.

As preliminares relacionadas à deficiência de fundamentação e de ausência de comprovação da divergência também não prosperam.

A parte recorrente não apenas apontou os preceitos infraconstitucionais, quais sejam, os arts. 467 e 471, *caput*, do CPC, mas também buscou demonstrar de que forma o acórdão recorrido os teria contrariado. A petição recursal encontra-se redigida em adequada técnica jurídica, não havendo nenhum vício a respeito.

De outra parte, a divergência remanesceu comprovada, mediante a instrução da petição recursal com cópia do acórdão apontado como paradigma, extraído do sítio eletrônico do

Superior Tribunal de Justiça (fls. 352/377e). Foram transcritos, ainda, trechos desse acórdão, com a finalidade de demonstrar a similitude fática entre os casos em confronto, conforme exigência legal e regimental.

É oportuno registrar que a Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça decidiu que, para fins de comprovação da divergência jurisprudencial, é admitida a juntada de cópia de acórdão extraído do sítio mantido por esta Corte na internet, com base no art. 541, parágrafo único, do Código de Processo Civil, com a redação dada pela Lei 11.341/06. A ementa do acórdão foi assim publicada:

> EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INSURGÊNCIA CONTRA O MÉRITO DA DECISÃO. RECURSO RECEBIDO COM AGRAVO REGIMENTAL.
>
> PETIÇÃO DE EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO ESPECIAL INADMITIDO E AGRAVO DESPROVIDO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N.º 07 DO STJ.
>
> AUSÊNCIA DE CÓPIAS DO INTEIRO TEOR DOS ACÓRDÃOS PARADIGMAS OU REPOSITÓRIO OFICIAL. DESATENDIMENTO AO DISPOSTO NO ART. 266, § 1.º, DO RISTJ. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N.º 315 DO STJ. JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL. CASUÍSTICA. PARTICULARIDADES DE CADA CASO. INEXISTÊNCIA DE TESES DIVERGENTES. ALGUNS DOS PARADIGMAS PROLATADOS PELA MESMA TURMA QUE JULGOU O ACÓRDÃO EMBARGADO. INADMISSIBILIDADE. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO CONFIGURADO. EMBARGOS LIMINARMENTE INDEFERIDOS. DECISÃO MANTIDA PELOS SEUS PRÓPRIOS FUNDAMENTOS.
>
> 1. Para fins de demonstração de divergência jurisprudencial, a teor do art. 266, § 1.º, do RISTJ, admite-se a juntada de cópia de acórdãos extraídos do sítio eletrônico deste Superior Tribunal de Justiça na *internet*. Contudo, não supre a exigência legal, evidentemente, a mera referência aos julgados paradigmas, com transcrição de partes dos acórdãos, na petição recursal.
>
> .....
>
> 4. Embargos de declaração recebidos como Agravo regimental. Recurso desprovido. (EDcl na Pet 4.167/SP, Rel. Min. LAURITA VAZ, Corte Especial, DJe 13/8/07)

Nesse sentido:

> EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. JUNTADA DE CÓPIA EXTRAÍDA DO SÍTIO ELETRÔNICO MANTIDO PELO STJ NA *INTERNET*. POSSIBILIDADE.
>
> 1. A Corte Especial deste Tribunal definiu que, para fins de demonstração da divergência jurisprudencial, admite-se a juntada de cópia de acórdão extraído do sítio eletrônico mantido por este Superior Tribunal de Justiça na *internet*. Interpretação da nova redação do art. 541, parágrafo único, do Código de Processo Civil.

> 2. Divergência demonstrada nos termos do art. 255 do RISTJ.
> .....
> 4. Agravo regimental improvido. (AgRg no EREsp 901.919/RS, Rel. Min. JORGE MUSSI, Terceira Seção, DJe 21/9/10)

Em consequência, rejeito as preliminares arguidas pela parte recorrida.

Passo ao exame do recurso especial.

Inicialmente, os embargos de declaração têm como objetivo sanar eventual obscuridade, contradição ou omissão existentes na decisão recorrida. Não há falar em afronta ao art. 535, I e II, do CPC por má interpretação da legislação de regência, mormente quando o Tribunal de origem, como na espécie, pronuncia-se de forma clara e precisa sobre a questão posta nos autos, assentando-se em fundamentos suficientes para embasar a decisão.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que não viola referido dispositivo, tampouco nega a prestação jurisdicional, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adota, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia, conforme ocorreu no acórdão em exame, não se podendo cogitar de sua nulidade. Nesse sentido: REsp 984.433/MG, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, Primeira Turma, DJe de 10/9/08; REsp 977.216/PE, Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJe de 24/11/08.

Com efeito, o Tribunal *a quo* apreciou adequadamente todos os pontos necessários ao desate da lide, não havendo omissão, contradição, nem obscuridade a serem sanadas. Não se deve confundir fundamentação sucinta ou contrária aos interesses da parte com negativa de prestação jurisdicional, motivo por que rejeito a tese de violação ao art. 535, I e II, do Código de Processo Civil.

Examino a questão de direito envolvida, cuja multiplicidade de recursos especiais com fundamento idêntico conduziram à submissão do presente feito ao rito estabelecido pelo art. 543-C do CPC, com a redação determinada pela Lei 11.672/08.

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

Diante do ajuizamento de execução fiscal buscando a cobrança de valores correspondentes à CSLL referentes ao ano base de 1991, com vencimento em 30/4/92, ofereceu

a parte recorrente os presentes embargos à execução, sob o argumento de ofensa à coisa julgada. No entanto, seu pedido foi julgado improcedente nas instâncias ordinárias. Daí a interposição do presente recurso especial.

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

Aduz a parte recorrente, além de divergência jurisprudencial, contrariedade aos seguintes preceitos do Código de Processo Civil:

> Art. 467. Denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário.
>
> Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo:

Assevera que a sentença transitada em julgado declarou a inexistência de relação jurídica material a obrigá-la ao recolhimento da CSLL, instituída com base na Lei 7.689/88, declarada, de forma incidental, inconstitucional. Por conseguinte, alega que não poderia ser compelida ao pagamento dessa contribuição no tocante ao exercício de 1991, objeto da execução fiscal embargada.

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

É oportuno registrar que o Supremo Tribunal Federal, reafirmando entendimento já adotado em processo de controle difuso, e encerrando uma discussão conduzida ao Poder Judiciário há longa data, manifestou-se, ao julgar ação direta de inconstitucionalidade, pela adequação da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, ao texto constitucional, à exceção do disposto no art. 8º, por ofensa ao princípio da irretroatividade das leis, e no art. 9º, em razão da incompatibilidade com os arts. 195 da Constituição Federal e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT. A ementa foi assim concebida:

> I. ADin: legitimidade ativa: "entidade de classe de âmbito nacional" (art. 103, IX, CF): compreensão da "associação de associações" de classe.
> Ao julgar, a ADin 3153-AgR, 12.08.04, Pertence, Inf STF 356, o plenário

> do Supremo Tribunal abandonou o entendimento que excluía as entidade de classe de segundo grau – as chamadas "associações de associações" – do rol dos legitimados à ação direta.
>
> II. – ADIn: pertinência temática.
>
> Presença da relação de pertinência temática, pois o pagamento da contribuição criada pela norma impugnada incide sobre as empresas cujos interesses, a teor do seu ato constitutivo, a requerente se destina a defender.
>
> III. – ADIn: não conhecimento quanto ao parâmetro do art. 150, § 1º, da Constituição, ante a alteração superveniente do dispositivo ditada pela EC 42/03.
>
> IV. ADIn: L. 7.689/88, que instituiu contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, resultante da transformação em lei da Medida Provisória 22, de 1988.
>
> 1. Não conhecimento, quanto ao art. 8º, dada a invalidade do dispositivo, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal, em processo de controle difuso (RE 146.733), e cujos efeitos foram suspensos pelo Senado Federal, por meio da Resolução 11/1995.
>
> 2. Procedência da arguição de inconstitucionalidade do artigo 9º, por incompatibilidade com os artigos 195 da Constituição e 56, do ADCT/88, que, não obstante já declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 150.764, 16.12.92, M. Aurélio (DJ 2.4.93), teve o processo de suspensão do dispositivo arquivado, no Senado Federal, que, assim, se negou a emprestar efeitos erga omnes à decisão proferida na via difusa do controle de normas.
>
> 3. Improcedência das alegações de inconstitucionalidade formal e material do restante da mesma lei, que foram rebatidas, à exaustão, pelo Supremo Tribunal, nos julgamentos dos RREE 146.733 e 150.764, ambos recebidos pela alínea b do permissivo constitucional, que devolve ao STF o conhecimento de toda a questão da constitucionalidade da lei. (ADI 15/DF, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, DJ 31/8/07)

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

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

> CONSTITUCIONAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAIS. LEI Nº 7.689, DE 15.12.88. INCONSTITUCIONALIDADE.
>
> 1 – Ante o disposto no art. 149, da Constituição de 1988, que manda observar o art. 146, inc. III, só lei complementar pode instituir contribuição social.
>
> 2 – As contribuições sociais, que, em face dos arts. 149 e 146, inc. III, da CF/88, são tributos, não se aplica o disposto no art. 150, inc. III, tendo em

> vista o estabelecido no § 6º, do art. 195, da CF/88.
>
> 3 – As contribuições sociais novas não podem ter fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos e contribuições já existentes (CF/88, art. 195, § 4º, c/c o art. 154, inc. I). A lei 7.689/88, no entanto, elege como base de cálculo da contribuição o lucro das pessoas jurídicas (arts. 1º e 2º), que já é próprio do imposto de renda (arts. 44 do CTN, e 153, do RIR/80), além de assemelhar o seu fato gerador ao deste imposto – aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica (art. 43 CTN).
>
> 4 – A lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988, por outro lado, não poderia instituir contribuição social, pois o novo sistema tributária ainda não estava em vigor, *ex vi* do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que estabeleceu que o sistema tributário entraria em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição – 1º de março de 1989. Infringência, por conseguinte, ao princípio da irretroatividade.
>
> 5 – Violou, outrossim, a lei 7.689/88 o art. 165, § 5º, inc. II, da CF/88, ao determinar, em seu art. 6º, que a contribuição social será administrada e fiscalizada pela Secretaria da Receita Federal, quando diante do preceito constitucional (art. 165, § 5º, inc. III), a sua arrecadação deveria integrar o orçamento da seguridade social.
>
> 6 – A lei 7.689/88 é inconstitucional, em razão de ter infringido os arts. 146, inc. III; 154, inc. I; 165, § 5º, inc. III; e 195, §§ 4º e 5º, da Constituição Federal de 1988.
>
> 7 – Incidente de inconstitucionalidade procedente. (DJ 2/12/91)

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

Consoante pacífica orientação jurisprudencial, "a coisa julgada material refere-se ao julgamento proferido relativamente à lide, como posta na inicial, delimitada pelo pedido e causa de pedir" (REsp 7.128/SP, Rel. Min. EDUARDO RIBEIRO, Terceira Turma, DJ 16/9/91).

Ensina Eduardo Talamini, na sua obra *Coisa Julgada e sua Revisão* (São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 30):

> A coisa julgada material pode ser configurada como uma qualidade de que se reveste a sentença de cognição exauriente de mérito transitada em julgado, qualidade essa consistente na imutabilidade do conteúdo do comando sentencial.

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

não faz coisa julgada em relação aos posteriores".

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

> O que é possível dizer, sem sair, aliás, dos princípios que governam a coisa julgada, é que esta se terá de limitar aos têrmos da controvérsia. Se o objeto da questão é um dado lançamento que se houve por nulo em certo exercício, claro que a renovação do lançamento no exercício seguinte não estará obstada pelo julgado. É a lição dos expositores acima citados.
>
> Do mesmo modo, para exemplificar com outra hipótese que não precludirá nova controvérsia: a prescrição do impôsto referente a um dado exercício, que estará prescrito, e assim terá sido julgado, sem que, todavia, a administração fiscal fique impedida de lançar o mesmo em períodos subseqüentes, que não estarão prescritos nem terão sido objeto do litígio anterior.
>
> Mas se os tribunais estatuíram sôbre o impôsto em si mesmo, se o declararam indevido, se isentaram o contribuinte por interpretação da lei, ou de cláusula contratual, se houveram o tributo por ilegítimo, porque não assente em lei a sua criação ou por inconstitucional a lei que o criou em qualquer dêsses casos o pronunciamento judicial poderá ser rescindido pelos meios próprios, mas enquanto subsistir será um obstáculo à cobrança, que, admitida sob a razão especiona de que a soma exigida é diversa, importaria práticamente em suprimir a garantia jurisdicional do contribuinte que teria tido, ganhando à demanda a que o arrastara o Fisco, uma verdadeira vitória de Pirro.

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

> Executivo fiscal – Impôsto de renda sobre juros de apólices – Coisa julgada em matéria fiscal.
>
> É admissível em executivo fiscal a defesa fundada em "coisa julgada" para ser apreciada pela sentença final.
>
> Não alcança os efeitos da coisa julgada em matéria fiscal, o pronunciamento judicial sôbre nulidade do lançamento do impôsto ou da sua prescrição referente a um determinado exercício, que não obsta o procedimento fiscal nos exercícios subseqüentes. (Embargos no Agravo de Petição 11.227, Rel. Min. CASTRO NUNES, Tribunal Pleno, DJ 10/2/45)

Consoante se verifica, segundo um dos precedentes que deram origem à Súmula 239/STF, em matéria tributária, a parte não pode invocar a existência de coisa julgada no tocante a exercícios posteriores quando, por exemplo, a tutela jurisdicional obtida houver impedido a

cobrança de tributo em relação a determinado período, já transcorrido, ou houver anulado débito fiscal. Se for declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, não há falar na restrição em tela.

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

Essa equivocada compreensão limita sobremaneira a jurisdição. É como se o contribuinte, ao ingressar em juízo, independentemente da relação de direito material em discussão, do meio processual escolhido e da natureza do pedido formulado, já soubesse que, com o início do novo exercício, aquilo que lhe for assegurado perderá sua eficácia. Hipótese em que o ente tributante estaria permanentemente seguro de que a sucumbência estaria restrita ao exercício no qual proposta a ação judicial, o que não se mostra razoável, tampouco consentâneo com a garantia da segurança jurídica.

No caso, em se tratando, ainda, de ação declaratória, impõe-se a transcrição do ensinamento do Prof. Celso Agrícola Barbi (*Ação Declaratória Principal e Incidente*. Rio de Janeiro: Forense, 1976, pp. 17/18), que, após discorrer a respeito das ações existentes, consignou, com a agudez de sempre, sobre a certeza que se busca nesse tipo de ação:

> Chega-se, assim, à conclusão de que a sentença declaratória é aquela que apenas dá a certeza oficial sobre a relação deduzida em juízo; nenhum outro efeito específico tem ela, salvo o de acabar com a incerteza, declarando a existência ou a inexistência de uma relação jurídica e, excepcionalmente, de um fato. E a ação declaratória é a que visa à obtenção dessa espécie de sentença.

Outrossim, o fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade à própria existência do controle difuso de constitucionalidade, fragilizando, sobremodo, a *res judicata*, com imensurável repercussão negativa no seio social.

A propósito, transcrevo a lição de Luiz Guilherme Marinoni, (*Coisa Julgada Inconstitucional*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, pp. 104/105):

> A circunstância de uma questão constitucional chegar ao Supremo

> Tribunal Federal após o trânsito em julgado de decisões sobre a mesma questão certamente não é motivo para a admissão da retroatividade do pronunciamento do Supremo Tribunal Federal sobre a coisa julgada. As decisões que transitaram em julgado, tratando da questão constitucional posteriormente interpretada de outra maneira pelo Supremo Tribunal Federal, expressam um juízo legítimo sobre a constitucionalidade.
>
> Este juízo nada mais é do que resultado do dever-poder judicial de realizar o controle da constitucionalidade. Ademais, o fato de a decisão transitar em julgado, antes de a questão chegar à análise do Supremo Tribunal Federal, é mera conseqüência do sistema de controle da constitucionalidade brasileiro.
>
> A admissão da força de pronunciamento do Supremo Tribunal Federal sobre a coisa julgada, ao fundamento da sua natural e insuprimível demora para se manifestar sobre a questão constitucional, significa a negação do sistema de controle difuso da constitucionalidade. Ao invés da retroatividade das decisões do Supremo Tribunal Federal, seria efetiva e praticamente mais conveniente – obviamente se isto fosse juridicamente possível e conveniente no sistema brasileiro (o que evidentemente não é) – suprimir a possibilidade de o juiz ordinário realizar o controle da constitucionalidade.

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

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

> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – ALCANCE DA SÚMULA 239/STF – COISA JULGADA: VIOLAÇÃO – ART. 471, I DO CPC NÃO CONTRARIADO.
>
> 1. A Súmula 239/STF, segundo a qual "decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício, não faz coisa julgada em relação aos posteriores", aplica-se tão-somente no plano do direito tributário formal porque são independentes os lançamentos em cada exercício financeiro. Não se aplica, entretanto, se a decisão tratou da relação de direito material, declarando a inexistência de relação jurídico-tributária.
>
> 2. A coisa julgada afastando a cobrança do tributo produz efeitos até que sobrevenha legislação a estabelecer nova relação jurídico-tributária.
>
> 3. Hipótese dos autos em que a decisão transitada em julgado afastou a cobrança da contribuição social das Leis 7.689/88 e 7.787/89 por inconstitucionalidade (ofensa aos arts. 146, III, 154, I, 165, § 5º, III, 195, §§ 4º e 6º, todos da CF/88).

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

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

6. Recurso especial improvido.

Do voto condutor do julgado extraio o seguinte trecho, que bem esclarece os fundamentos que prevaleceram:

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 instituição 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;

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 § 1° do art. 23 da Lei n° 8.212, de 24 de julho de 1991, relativa à contribuição social sobre o lucro das instituições a que se refere o § 1° do art. 22 da mesma lei, mantidas as demais normas da Lei n° 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 n° 7.689, de 1988), apurados em cada mês, serão pagos até o último dia útil do mês subseqüente.

(...)

Art. 44. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei n.° 7.689, de 1988) e ao imposto incidente na fonte sobre o lucro líquido (Lei n° 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 n° 7.689, de 1988) e quando ela resultar negativa em um mês, esse valor, corrigido monetariamente, poderá ser deduzido da base de cálculo de mês subseqüente, 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 n° 7.689, de 1988) e do imposto sobre o lucro líquido (Lei n° 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 1° 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 n° 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 n° 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.

§ 1° 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 de capital.

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

§ 3° A contribuição será paga até o último dia útil do mês subseqüente 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, § 1°, desta Lei, será convertida em UFIR diária, tomando-se por base o valor desta no último dia do período.
>
> § 1° A contribuição social, determinada e recolhida na forma do art. 38 desta Lei, será reduzida da contribuição apurada no encerramento do ano-calendário.
>
> § 2° A diferença entre a contribuição devida, apurada na forma deste artigo, e a importância paga nos termos do art. 38, §1°, 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 subseqüentes 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.

Ressalto que, em face desse acórdão, diante da existência de precedente em sentido contrário, qual seja, AgRg no Ag 661.289/MG, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, Primeira Turma, DJ 10/10/05, foram opostos embargos de divergência (EREsp 731.250/PE), aos quais a Primeira Seção negou provimento. A ementa foi assim redigida:

> 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 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 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. (Rel. Min. JOSÉ DELGADO, Primeira Seção, DJe 16/6/08)

Consignou o eminente Ministro JOSÉ DELGADO, embora tenha conhecido dos embargos de divergência, que o dissenso pretoriano não remanescera caracterizado. Assentou, ainda, que os sólidos fundamentos do acórdão então embargado não se mostraram elididos, consoante atesta o seguinte excerto do seu voto:

> No entanto, 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.
>
> Os argumentos de recurso, por seu turno, limitam-se a afirmar a incidência da Súmula 239 do STF (Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício, não faz coisa julgada em relação aos posteriores), razões que não se evidenciam suficientes para caracterizar o

> apontado dissenso pretoriano, tampouco a elidir os sólidos fundamentos do aresto embargado.

Independentemente do alcance do voto condutor do acórdão proferido nos embargos de divergência acima referido, o entendimento consagrado no acórdão ali embargado, que é o mesmo apontado como paradigma no presente recurso especial, deve, igualmente, prevalecer no caso em exame.

Ademais, a Primeira Seção, em pronunciamento mais recente, Relator o eminente Ministro HAMILTON CARVALHIDO, reafirmou o posicionamento de ofensa à coisa julgada na hipótese, consoante atesta a seguinte 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. (AgRg no AgRg nos EREsp 885.763/GO, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, Primeira Seção, DJ 24/2/10)

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

> Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22, são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:
>
> I - 2% (dois por cento) sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, com a redação dada pelo art. 22, do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, e alterações posteriores;
>
> II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990.

> § 1º No caso das instituições citadas no § 1º do art. 22 desta Lei, a alíquota da contribuição prevista no inciso II é de 15% (quinze por cento).
> § 2º O disposto neste artigo não se aplica às pessoas de que trata o art. 25.

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

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

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

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

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

De fato, a Súmula 239/STF fixou, **porém nos idos de 1963**, quando editada: "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores". Sua aplicação, todavia, não deve ser linear, sob pena de maltrato às garantias que emergem diretamente da Constituição Federal, sobressaindo-se a coisa julgada, a segurança jurídica, sobretudo quando o substrato normativo sucedido no curso dos exercícios fiscais não se alterou, acrescendo-se que a ação utilizada foi a declaratória, cujo desiderato é, precisamente, alcançar a certeza ou não, da existência ou inexistência de determinada relação jurídica, tal como ocorreu.

Aliás, em seu "Direito Sumular" (São Paulo: 11ª ed., p. 103), o Prof. Roberto Rosas, com espeque em precedentes do STF, anota que a tendência na aplicação de tal verbete é restritiva, o que se revela, *data venia*, consentâneo com as franquias constitucionais hodiernas no plano da tributação, visando, inclusive, infundir, entre os sujeitos ativo e passivo, um ambiente de segurança, certeza, evitando surpresas impositivas, que em nada contribuem para aperfeiçoar o nosso arcabouço jurídico-tributário, se prestando, ao contrário e na essência, para **instabilizar** a relação contribuinte/fisco, gerando um clima desfavorável ao desenvolvimento tranquilo da própria economia nacional.

Ocioso lembrar que o inciso I do art. 471 do CPC constitui exceção à regra básica, inscrita no *caput* e, assim, só deve ser aplicado, com legitimidade, em circunstância de fato que justifique afastar a eficácia da coisa julgada, esta sim, merecedora, em princípio, do maior prestígio possível, tendo em vista o seu *desideratum*, que é, em última análise, a pacificação social com base na segurança jurídica que dela resulta.

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

É o voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO**
**PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2009/0011135-9 **PROCESSO ELETRÔNICO** **REsp 1.118.893 / MG**

Número Origem: 199738000604543

PAUTA: 14/03/2011 JULGADO: 23/03/2011

**Relator**
Exmo. Sr. Ministro **ARNALDO ESTEVES LIMA**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. FLAVIO GIRON

Secretária
Bela. Carolina Véras

**AUTUAÇÃO**

| | | |
|---|---|---|
| RECORRENTE | : | ALE DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA |
| ADVOGADO | : | JOSE MARCIO DINIZ FILHO E OUTRO(S) |
| RECORRIDO | : | FAZENDA NACIONAL |
| ADVOGADO | : | PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL |

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

**SUSTENTAÇÃO ORAL**

Sustentaram, oralmente, os Drs. JOSE MARCIO DINIZ FILHO, pela recorrente, e ALEXANDRA MARIA CARVALHO CARNEIRO, pela recorrida.

**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, deu provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator."

Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Cesar Asfor Rocha, Hamilton Carvalhido e Castro Meira votaram com o Sr. Ministro Relator.