



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.002083/2005-41
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-005.706 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 12 de agosto de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CIFRA S.A. CREDITO FINANCIAMENTO INVESTIMENTO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 1999, 2002, 2003

CSLL. INCONSTITUCIONALIDADE. LIMITES DA COISA JULGADA. SUPERVENIÊNCIA DE JULGAMENTO COM EFEITOS *ERGA OMNES* DECLARANDO A CONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO E ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS. PREVALÊNCIA DOS EFEITOS DA DECISÃO PROFERIDA EM CONTROLE DIFUSO.

Contra os contribuintes que tenham a seu favor decisão judicial, transitada em julgado, proferida em sede de *controle difuso*, declarando a inconstitucionalidade de lei que instituiu um determinado tributo, não pode ser lavrada Autuação referente a tal obrigação.

Não pode haver a sobreposição de declaração de constitucionalidade, posterior e superveniente, dessa Contribuição pelo E. Supremo Tribunal Federal, sob pena de esvaziamento da eficácia do *controle difuso* de constitucionalidade, conforme entendimento estampado no REsp nº 1.118.893/MG, julgado dentro do regime do art. 543-C do CPC/73 (Tema Repetitivo 340). Incidência da previsão do §2º, do art. 62, do Anexo II, do RICARF vigente.

As alterações na legislação da CSLL, promovidas após a Lei nº 7.689/88, não modificaram os elementos primordiais de sua *regra matriz*, restando preservada a sua materialidade e os demais critérios do seu arquetipo jurídico.

Sob todas essas circunstâncias, somente poder-se-ia exigir CSLL do contribuinte se fosse, previa e definitivamente, obtido êxito pela Fazenda Nacional no exercício da prerrogativa excepcional tratada no inciso I, do art. 471 do CPC/73 (inciso I, do art. 505 do *Codex* Processual Civil de 2015).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator), Edeli Pereira

Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Andréa Duek Simantob que votaram por dar-lhe provimento parcial com retorno dos autos ao colegiado de origem. Votou pelas conclusões a conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Relator

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pela conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) contra o Acórdão no 1201-000.611, de 24/11/2011, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (fls. 296 e seguintes), por meio do qual o Colegiado deu provimento ao recurso voluntário.

O acórdão recebeu a seguinte ementa:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. 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.

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, ao julgar ação direta de inconstitucionalidade ADI 15/DF, declarou a constitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL (à exceção dos arts. 8º e art. 9º).

3. O Col. STJ já pacificou a sua jurisprudência no sentido de 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. Declarada a inexistência de relação jurídica tributária entre o contribuinte e o Fisco, 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". Precedentes do Col. STJ: AgRg no AgRg nos EREsp 885.763/GO, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, Primeira Seção, DJ 24/2/10. 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).

8. O Col. STJ também já decidiu que as Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 e a Lei 8.212/91 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. Por fim, ressalte-se que há precedente do Col. STJ neste sentido, RESP n.º 1.118.893, prolatado no regime do CPC, art. 543-C e da Resolução 8/STJ, que vincula o CARF nos termos do art. 61-A de seu Regimento Interno.”

Os autos foram encaminhados à Procuradoria da Fazenda Nacional para ciência, tendo sido por ela recebidos em 02/02/2012 (fls. 312) que, considerando-se o prazo previsto no art. 23, § 9º, do Decreto 70.235/72 – PAF, com a redação dada pela Lei n.º 11.457, de 2007, apresentou o recurso especial em 19/03/2012 (fls. 313 e segs).

O recurso foi regularmente admitido por meio do despacho proferido pelo presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção, nestes termos:

Cumpridos, portanto, os requisitos formais, transcreve-se, a seguir, excerto contendo a exposição da recorrente acerca da divergência arguida:

Insurge-se a Fazenda Nacional contra o acórdão proferido pela 1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF que deu provimento ao recurso voluntário, para reconhecer a improcedência do lançamento da CSLL.

Como fundamentação, adotou-se, com fulcro no art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no Resp n.º 1.118.893-MG.

(...) o r. acórdão recorrido não empreendeu a melhor análise da legislação pertinente, tendo, no ponto, contrariado também a jurisprudência desse Eg. Conselho Administrativo e dos extintos Conselhos de Contribuintes. Senão vejamos.

(...)

A cessação da coisa julgada acerca da Lei n.º 7.689/88, diante da confirmação da sua constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, a exceção do seu art. 8º, foi firmada por diversos outros órgãos julgadores deste Conselho. É o que se vê a partir da leitura dos paradigmas colacionados abaixo:

Acórdão 1402-000.293

"Ementa ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO — CSLL

Exercício: 1998

(...)

RECONHECIMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE. LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA O trânsito em julgado da decisão que **tiver desobrigado o contribuinte do pagamento da CSLL, por considerar inconstitucional a Lei n.º 7.689, de 1988, não impede que a exação seja de novo exigível com base em normas legais supervenientes. A Lei n.º 8.212, de 1991, por si só, legitima a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro.**

(...)

Acórdão 1402-00.306

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO — CSLL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. VÍCIOS NA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – COISA JULGADA.

A relação jurídica de tributação da Contribuição Social sobre o Lucro é continuativa, incidindo, na espécie, o art. 471, I, do CPC. A declaração de intributabilidade, no pertinente a relações jurídicas originadas de fatos geradores que se sucedem no tempo não pode ter o caráter de imutabilidade e de normatividade a abranger eventos futuros. A coisa julgada em matéria tributária não produz efeitos além dos princípios pétreos postos na Carta Magna, a destacar o da isonomia."

A simples transcrição das ementas dos paradigmas já se prestam para a configuração da divergência jurisprudencial, uma vez que evidenciam que naqueles feitos tratava-se de situações com molduras fáticas similares à discutida nestes autos — ou seja, tratavam da cessação da coisa julgada nas relações de trato sucessivo em que sobrevieram diplomas legislativos posteriores à Lei n 7.689/88, e decisão do STF confirmando a constitucionalidade da Lei n 7.689/88 – e demonstram a tese divergente encampada pelo acórdão recorrido, em claro confronto ao posicionamento firmado pelos paradigmas.

Noutros termos, enquanto a decisão atacada entendeu pela improcedência do lançamento da CSLL relativa a fatos geradores posteriores à decisão do STF, os acórdãos paradigmas decidiram pela procedência do lançamento da CSLL em relação aos fatos geradores ocorridos após o trânsito em julgado da decisão do STF.

Aqui, a fim de reforçar a caracterização da divergência alegada, cumpre transcrever importantes excertos dos acórdãos paradigmas, os quais demonstram que aqueles Colegiados rechaçaram de forma expressa o entendimento encampado pelo acórdão recorrido, *verbis*:

(...)"

Passo à análise.

A divergência, no caso, encontra-se plenamente demonstrada, não apenas pelo simples confronto entre as ementas do acórdão paradigma e do acórdão recorrido, como também pela leitura do seu inteiro teor.

Enquanto o acórdão recorrido deu provimento ao recurso voluntário, por entender que a contribuinte estaria amparada por decisão judicial transitada em julgado a seu favor, declarando a inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL (nada obstante o STF tenha posteriormente declarado a constitucionalidade da Lei 7.689/88), os paradigmas, em situação idêntica, negaram provimento ao recurso com relação a este ponto (o Acórdão 1402-00.293 apenas reduziu a multa de ofício aplicada, e o Acórdão 1402-00.306 negou provimento integral ao recurso), por entender que os efeitos da coisa julgada em favor da(s) contribuinte(s) foram interrompidos com a publicação de lei superveniente (no caso, a Lei n.º 8.212/91, expressamente mencionada em ambos os paradigmas).

Pelo exposto, opino no sentido de que se deva DAR SEGUIMENTO ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional (art. 68 do RICARF).

[...]

De acordo.

Considerando que, consoante o exposto no presente despacho, foram preenchidos os pressupostos regimentais de admissibilidade, e foi demonstrada a divergência jurisprudencial, DOU SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL interposto pela Fazenda Nacional.

No mérito, a PFN apresenta as seguintes razões para a reforma do acórdão recorrido, *verbis*:

Inicialmente, não há que se falar em aplicação do art. 62-A no Regimento Interno do CARF, que determina a reprodução, pelo Conselho, de decisões definitivas de mérito tomadas pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, o que não se coaduna com o caso em exame.

A propósito, confira-se o teor do citado dispositivo do RICARF:

[...]

Observe-se que o comando fala em reprodução da decisão e não em interpretação extensiva para abranger hipóteses ali não previstas.

Nesse contexto, observa-se que o acórdão ora recorrido não observou essa peculiaridade, vinculando indevidamente o decision ao cumprimento do disposto no art. 62-A do RI-CARF.

A hipótese dos autos em nada se coaduna com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que trata especificamente acerca da validade de cobrança de tributo ano-base de 1991, materializada por meio da CDA n. 60.6.96.004749-09, diante das alterações legislativas da CSLL posteriores à Lei n. 7.689/88, tanto é assim, que no dispositivo do julgado o STJ julgou procedente o pedido formulado pela empresa recorrente nos embargos à execução para anular a referida CDA.

Apesar da Primeira Seção do STJ sucitamente (sic), pugnar, em *obter dictum*, pela impossibilidade da decisão do STF na ADI n. 15-2/DF alcançar decisão judicial transitada em julgado que declarou a inexistência de relação jurídico-tributária ocorrida no exercício de 1991, ou seja, de uma situação já consolidada anteriormente à decisão da Suprema Corte, é patente que o objeto do REsp n. 1.118.893-MG não versou sobre o alcance das decisões posteriores do STF sobre as decisões judiciais transitadas em julgado e, portanto, não foi sobre o aludido terna que houve decisão, de tal modo que a referida matéria não se encontra julgada em sede de repetitivo, restando equivocada a aplicação do art. 62-A do RICARF.

Ademais, o julgado ora recorrido deixou de observar as disposições contidas no Parecer PGFN/CRJ N.º 492/2011.

De acordo com o Parecer PGFN/CRJ N.º 492/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda, a decisão proferida pelo STF em sentido contrario ao plasmado em coisas julgadas que disciplinem relações jurídicas tributárias de trato sucessivo possui o condão de fazer cessar, prospectivamente, a eficácia dessas coisas julgadas, de modo a permitir a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos após o trânsito em julgado da decisão da Suprema Corte.

Situação inversa também é amparada no Parecer. Assim, na hipótese de o contribuinte possuir decisão judicial transitada em julgado em que foi declarada a constitucionalidade de tributo e, depois o STF pronunciar-se pela inconstitucionalidade da exação, o contribuinte-autor poderá deixar de recolher o tributo, tido por constitucional em decisão anterior, em relação aos fatos geradores praticados após o trânsito em julgado da decisão do STF.

Com efeito, além da alteração nos suportes fático e jurídico existentes ao tempo da prolação de decisão judicial voltada à disciplina de relações jurídicas tributárias continuativas (diplomas legislativos posteriores à Lei n.º 7.689/88) fazer cessar, dali pra frente, a eficácia vinculante dela emergente em razão do seu trânsito em julgado, o advento de precedente objetivo e definitivo do STF configura circunstância jurídica nova apta a fazer cessar a eficácia vinculante das anteriores decisões transitadas em julgado que lhe forem contrárias.

O entendimento acima sedimentado e pacificado no âmbito do Supremo Tribunal Federal não deixa espaços para outras divagações ou interpretações sendo amplamente exposta e defendida pela Fazenda Pública: com o advento do precedente definitivo do STF, quando no sentido da constitucionalidade da lei tributária, o Fisco retoma o direito de cobrar o tributo em relação aos fatos geradores ocorridos daí pra frente; por outro lado, com o advento de precedente definitivo do STF, quando no sentido da inconstitucionalidade da lei tributária, o contribuinte deixa de estar obrigado ao recolhimento do tributo, em relação aos fatos geradores praticados dali pra frente.

Ainda, verifica-se que inexistente divergência entre o Parecer PGFN/CRJ 492/2011 e a posição firmada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.178.893-MG, já que em momento algum o mencionado Parecer defende a cessação de eficácia retroativa de decisão judicial transitada em julgado, que, se assim fosse, colidiria com o entendimento exarado no REsp nº 7.778.893-MG, mas, na verdade, sustenta a cessação de eficácia de forma exclusivamente prospectiva.

Portanto, as orientações tecidas no Parecer PGFN/CRJ N.º 492/2011 geram consequências jurídicas somente para os fatos geradores do tributo realizados após o trânsito (sic) em julgado de decisão do STF, nunca para os anteriores, protegendo, assim como o REsp n. 1.118.893-MG, as situações pretéritas à decisão da Corte Suprema.

Com efeito, tratando-se o caso presente de relação obrigacional tributária que se distende no tempo e, diante de decisões posteriores do plenário do STF, desde 1992 (RE 138.284-8/CE), afirmando da constitucionalidade da Lei n.º 7.689, impõe-se a aplicação do Parecer PGFN/CRJ N.º 492/2011 para que seja reconhecida a procedência do lançamento da CSLL relativa aos anos-calendário 1999, 2002 e 2003.

Vale ainda ressaltar que citado Parecer PGFN/CRJ N.º 492/2011 foi assinado pelo Ministro da Fazenda e, por isso, vincula toda a Administração Tributária Federal. Considerando que o CARF integra a estrutura do Ministério da Fazenda, deve-se obedecer ao conteúdo do Parecer, afastando-se os efeitos da coisa julgada (art. 42 c/c art. 13 da LC 73/1993).

Além disso, a aprovação do Ministro da Fazenda no Parecer PGFN/CRJ N.º 492/2011 ocorreu em momento posterior a inclusão do art. 62-A do RICARF. Assim, por ser ato posterior, afastaria a aplicação do art. 62-A do RICARF, mesmo se fosse o caso de sua incidência.

Ante o exposto, requer a União a reforma do acórdão recorrido, para que seja aplicado o Parecer PGFN/CRJ N.º 492/2011 e, por conseguinte, reconhecida a procedência do lançamento da CSLL.

Cientificada do recurso especial da PFN e de sua admissibilidade, em 18/11/2006, a contribuinte apresentou suas contrarrazões em 01/12/2016 (fls. 339/355), no qual alega:

- a) Preliminarmente, a inadmissibilidade do recurso especial ante a inexistência de prequestionamento, bem como de cotejo analítico que demonstrasse a identidade entre o acórdão recorrido e os paradigmas;

- b) No mérito, alega que a PFN, embora afirme que “*as orientações do Parecer PGFN/CRJ n.º 492/2011 geram consequências jurídicas somente para os fatos geradores do tributo realizados após o trânsito em julgado de decisão do STF, nunca para os anteriores, protegendo, assim como o REsp n.º 1.118.893-MG, as situações pretéritas à decisão da Corte Suprema*”, contraditoriamente requer que seja aplicada a decisão proferida pelo STF, que declarou a constitucionalidade da Lei n.º 7.689/88, a fatos geradores ocorridos antes da sua prolação uma vez que os fatos geradores ora discutidos são de 1999, 2002 e 2003, enquanto a decisão do STF proferida na ADI n.º 15 é de 2007;
- c) Que a própria aplicação do referido parecer é muito discutível ante à posição do STJ no REsp n.º 1.118.893/MG no sentido de que aqueles que tenham em seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inexistência de relação jurídica material a obrigá-los ao recolhimento da CSLL instituída com base na Lei n.º 7.689/88, diante de sua inconstitucionalidade, não podem ser cobrados mesmo em razão do posicionamento posterior do STF;
- d) Que não desconhece que a questão está aguardando julgamento pelo STF (RE 949.297 – repercussão geral), mas, até que se defina a questão pela Corte Suprema, é preciso que seja aplicado o entendimento do STJ, que foi proferido sob a sistemática dos recursos repetitivos, afastando a cobrança da CSLL para aqueles que possuem decisão judicial transitada em julgado, independentemente da posterior declaração de constitucionalidade da Lei n.º 7.689/88 pelo STF;
- e) Que a Súmula n.º 239 do STF não é aplicável ao caso, fez que se restringe em que a decisão transitada em julgado se limita a declarar indevido determinado lançamento tributário e não às decisões judiciais que declaram indevido o tributo em si;
- f) Que o diploma legal em vigor que disciplina a hipótese de incidência da CSLL é, e sempre foi, a Lei n.º 7.689/88, declarada inconstitucional no caso concreto em face da recorrida e que as Leis n.º 8.034/90, n.º 8.212/91, n.º 9.316/96, n.º 9.430/96, n.º 10.637/02 e a LC n.º 70/91, tal como toda a legislação posterior à Lei n.º 7.689/88 que trata da CSLL, não reinstituíram em absoluto uma nova Contribuição Social sobre o Lucro e não têm o condão de, por si só, justificar a exigência da contribuição;
- g) E, subsidiariamente, caso acolhido o recurso da Fazenda Nacional deve ser reconhecida a decadência parcial do crédito constituído em relação ao exercício 1999 e a impossibilidade de cobrança da multa de ofício, nos termos do art. 112 do CTN.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

1. Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido pelo presidente da 2ª Câmara.

Não obstante, a recorrente questiona a admissibilidade do recurso especial, alegando a inexistência de prequestionamento, bem como de cotejo analítico que demonstrasse identidade entre o acórdão recorrido e os paradigmas.

Entendo que não lhe assiste razão quanto às alegações.

A matéria que a recorrente pretende discutir é a única presente nos autos, concernente à possibilidade de exigência da CSLL a despeito da existência de ação judicial em prol da contribuinte desobrigando-a do pagamento do tributo. Em outros termos, da eficácia da coisa julgada favorável ao contribuinte, ante a posicionamento posterior do STF reconhecendo a constitucionalidade da instituição da CSLL.

Melhor sorte não tem a recorrente quanto à alegação de ausência de cotejo analítico no recurso. A recorrente não apenas transcreveu as ementas como destacou trechos dos acórdãos paradigmas que, a seu ver, demonstravam a divergência de interpretação entre os acórdãos, conforme exposto no despacho de admissibilidade, transcrito no relatório.

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial.

2. Mérito

O mérito do recurso diz respeito à prevalência ou não da coisa julgada em face da exigência da Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL relativa aos anos-calendário 1999, 2002 e 2003, por meio de auto de infração lavrado contra a contribuinte, ora recorrida.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 110/115) e o Auto de Infração (fls. 123/128) lavrados, a exigência tem por base os seguintes dispositivos: - art, 2º e parágrafos da Lei 7.689/99; - art. 2º da Lei 8.034/1990; - arts. 1º e 2º da Lei 9.316/1996; Art. 28 da Lei nº 9.430/1996, art. 6º da MP. 1807/99 e reedições; e - art. 6º da MP 1858/1999 e reedições.

A contribuinte alega a supremacia da coisa julgada em face do Acórdão do TRF/1ª Região, de 24/08/1992 (fls. 69/74), que transitou em julgado em 29/10/1992, conforme certidão (fl. 76). O acórdão referido traz a seguinte ementa:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. LEI 7.689, de 15/12/88, INSTITUIDORA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS EMPRESAS. INCONSTITUCIONALIDADE.

Declarada a inconstitucionalidade da exação pelo plenário desta corte (A.I. na AMS n.º 89.01.13614-7/MG), dá-se provimento à apelação.

O acórdão recorrido cancelou a exigência forte no fundamento de que seria aplicável ao presente caso o entendimento do STJ, consagrado no REsp. n.º 1.118.893, prolatado no regime do CPC, art. 543-C, que vincularia os conselheiros do CARF nos termos previstos no art. 62-A de seu Regimento Interno, na redação vigente à época do julgamento.

A Fazenda Nacional contesta os fundamentos do acórdão recorrido, alegando que não é o caso da aplicação do dispositivo regimental no presente caso, *verbis*:

Inicialmente, não há que se falar em aplicação do art. 62-A no Regimento Interno do CARF, que determina a reprodução, pelo Conselho, de decisões definitivas de mérito tomadas pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, o que não se coaduna com o caso em exame.

A propósito, confira-se o teor do citado dispositivo do RICARF:

[...]

Observe-se que o comando fala em reprodução da decisão e não em interpretação extensiva para abranger hipóteses ali não previstas.

Nesse contexto, observa-se que o acórdão ora recorrido não observou essa peculiaridade, vinculando indevidamente o decision ao cumprimento do disposto no art. 62-A do RI-CARF.

A hipótese dos autos em nada se coaduna com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que trata especificamente acerca da validade de cobrança de tributo ano-base de 1991, materializada por meio da CDA n. 60.6.96.004749-09, diante das alterações legislativas da CSLL posteriores à Lei n. 7.689/88, tanto é assim, que no dispositivo do julgado o STJ julgou procedente o pedido formulado pela empresa recorrente nos embargos à execução para anular a referida CDA.

Apesar da Primeira Seção do STJ sucitamente (*sic*), pugnar, em *obiter dictum*, pela impossibilidade da decisão do STF na ADI n. 15-2/DF alcançar decisão judicial transitada em julgado que declarou a inexistência de relação jurídico-tributária ocorrida no exercício de 1991, ou seja, de uma situação já consolidada anteriormente à decisão da Suprema Corte, é patente que o objeto do REsp n. 1.118.893-MG não versou sobre o alcance das decisões posteriores do STF sobre as decisões judiciais transitadas em julgado e, portanto, não foi sobre o aludido terna que houve decisão, de tal modo que a referida matéria não se encontra julgada em sede de repetitivo, restando equivocada a aplicação do art. 62-A do RICARF.

Ademais, o julgado ora recorrido deixou de observar as disposições contidas no Parecer PGFN/CRJ N.º 492/2011.

De acordo com o Parecer PGFN/CRJ N.º 492/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda, a decisão proferida pelo STF em sentido contrario ao plasmado em coisas julgadas que disciplinem relações jurídicas tributárias de trato sucessivo possui o condão de fazer cessar, prospectivamente, a eficácia dessas coisas julgadas, de modo a permitir a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos após o trânsito em julgado da decisão da Suprema Corte.

Situação inversa também é amparada no Parecer. Assim, na hipótese de o contribuinte possuir decisão judicial transitada em julgado em que foi declarada a constitucionalidade de tributo e, depois o STF pronunciar-se pela inconstitucionalidade da exação, o contribuinte-autor poderá deixar de recolher o tributo, tido por

constitucional em decisão anterior, em relação aos fatos geradores praticados após o trânsito em julgado da decisão do STF.

Com efeito, além da alteração nos suportes fático e jurídico existentes ao tempo da prolação de decisão judicial voltada à disciplina de relações jurídicas tributárias continuativas (diplomas legislativos posteriores à Lei n.º 7.689/88) fazer cessar, dali pra frente, a eficácia vinculante dela emergente em razão do seu trânsito em julgado, o advento de precedente objetivo e definitivo do STF configura circunstância jurídica nova apta a fazer cessar a eficácia vinculante das anteriores decisões transitadas em julgado que lhe forem contrárias.

O entendimento acima sedimentado e pacificado no âmbito do Supremo Tribunal Federal não deixa espaços para outras divagações ou interpretações sendo a amplamente exposta e defendida pela Fazenda Pública: com o advento do precedente definitivo do STF, quando no sentido da constitucionalidade da lei tributária, o Fisco retoma o direito de cobrar o tributo em relação aos fatos geradores ocorridos daí pra frente; por outro lado, com o advento de precedente definitivo do STF, quando no sentido da inconstitucionalidade da lei tributária, o contribuinte deixa de estar obrigado ao recolhimento do tributo, em relação aos fatos geradores praticados dali pra frente.

Ainda, verifica-se que inexistente divergência entre o Parecer PGFN/CRJ 492/2011 e a posição firmada pelo STJ no julgamento do REsp n.º 1.178.893-MG, já que em momento algum o mencionado Parecer defende a cessação de eficácia retroativa de decisão judicial transitada em julgado, que, se assim fosse, colidiria com o entendimento exarado no REsp n.º 7.778.893-MG, mas, na verdade, sustenta a cessação de eficácia de forma exclusivamente prospectiva.

Portanto, as orientações tecidas no Parecer PGFN/CRJ N.º 492/2011 geram consequências jurídicas somente para os fatos geradores do tributo realizados após o trânsito (sic) em julgado de decisão do STF, nunca para os anteriores, protegendo, assim como o REsp n. 1.118.893-MG, as situações pretéritas à decisão da Corte Suprema.

Com efeito, tratando-se o caso presente de relação obrigacional tributária que se distende no tempo e, diante de decisões posteriores do plenário do STF, desde 1992 (RE 138.284-8/CE), afirmando da constitucionalidade da Lei n.º 7.689, impõe-se a aplicação do Parecer PGFN/CRJ N.º 492/2011 para que seja reconhecida a procedência do lançamento da CSLL relativa aos anos-calendário 1999, 2002 e 2003.

Vale ainda ressaltar que citado Parecer PGFN/CRJ N.º 492/2011 foi assinado pelo Ministro da Fazenda e, por isso, vincula toda a Administração Tributária Federal. Considerando que o CARF integra a estrutura do Ministério da Fazenda, deve-se obedecer ao conteúdo do Parecer, afastando-se os efeitos da coisa julgada (art. 42 c/c art. 13 da LC 73/1993).

Além disso, a aprovação do Ministro da Fazenda no Parecer PGFN/CRJ N.º 492/2011 ocorreu em momento posterior a inclusão do art. 62-A do RICARF. Assim, por ser ato posterior, afastaria a aplicação do art. 62-A do RICARF, mesmo se fosse o caso de sua incidência.

A matéria em discussão já foi objeto de inúmeras decisões desta 1ª Turma, prevalecendo o entendimento de que a aplicação do entendimento do STJ no REsp n.º 1.118.893-MG às autuações desta natureza não prescindem da análise dos fatos geradores lançados e das normas que dão suporte ao lançamento em face da decisão que transitou em julgado e da extensão de seus efeitos.

Nesta linha de raciocínio, que adoto, os efeitos prospectivos da coisa julgada devem prevalecer sobre os fatos geradores exigidos em face da contribuinte, ora recorrente, quando estes tiverem como único fundamento a Lei n.º 7.689/1988. Noutros casos, mesmo diante do entendimento consubstanciado no julgado do STJ, há que ser feito o cotejo para ver se o mesmo se aplica ao caso concreto.

Desta feita, verifica-se que a autuação tem como suporte legal diversas normas que não foram analisadas pela decisão judicial favorável ao contribuinte que transitou em julgado e tampouco são referidas e examinadas no bojo do que decidiu o STJ no REsp. n.º 1.118.893/MG.

Por tratar de situação fática bastante similar, peço vênica para subscrever o entendimento trazido pelo i. conselheiro Flávio Franco Correa no voto proferido no Acórdão n.º 9101-003.507, de 03 de abril de 2018. Naquele caso a recorrente era a contribuinte, que também invocava o precedente do STJ em seu recurso, o que foi refutado pelo d. relator, *verbis*:

[...]

Como se pode ver, a Recorrente articula sua defesa com o apoio em argumentos coletados no julgamento do REsp n.º 1.118.893. Não obstante as reverências devidas ao STJ, a decisão proclamada no julgamento do precitado Recurso Especial não surte efeitos sobre o caso aqui apreciado. No intuito de expor as razões que sustentam tal entendimento, traz-se à colação o que já foi assinalado com maestria pelo ilustre Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, no acórdão 9101-002.530, ao julgar questão semelhante (os efeitos do REsp n.º 1.118.893 sobre a decisão proferida no julgamento da apelação contra a sentença exarada nos autos do mandado de segurança n.º 90.01.052797MG):

“A questão que se coloca é a determinação dos efeitos do REsp. 1.118.893/MG sobre esta decisão acima transcrita. Este ponto é central, pois o argumento de que se aplicaria o REsp. 1.118.893/MG por força do art. 62, § 2º, do RICARF – Anexo II, nos levaria a aceitar uma eternização da coisa julgada, seja ela qual for. Contudo, há que se considerar outros aspectos da questão, como segue.

Veja-se que a legislação analisada pelo STJ no REsp 1.118.893/MG (que remete a outras decisões na argumentação do relator) e que teria alterado a incidência da CSLL a partir da Lei 7.689/1988 corresponde à LC n.º 70/1991 e Leis n.ºs 7.856/1989, 8.034/1990, 8.212/1991, 8.383/1991 e 8.541/1992 (citadas no julgado, ainda que nem todas tenham sido objeto de análise específica). Ora, considerando o teor da decisão transitada em julgado e o teor da decisão do STJ, resta claro que nenhuma das outras alterações posteriores que impactaram a CSLL, foram consideradas na decisão do STJ. Ou seja, a decisão só vale para os casos em que as leis mencionadas na decisão foram aplicadas ou utilizadas e, portanto, a superveniência legislativa que atinge a formatação da CSLL tem o condão de afastar a incidência do REsp. 1.118.893/MG, sem implicar em (sic) desobediência ao art. 62, § 2º, do RICARF Anexo II, ainda que se tenha que enfrentar a discussão de qual o grau modificativo dessas leis supervenientes àquelas mencionadas no REsp. 1.118.893/MG, no que diz respeito à afetação do fato gerador da CSLL.

Ou seja, a questão se resolve de maneira simples: o art. 62, § 2º, do RICARF – Anexo II só se aplica a lançamentos feitos relativamente a períodos até 1992, data da última lei mencionada naquele julgamento. Para os lançamentos feitos em relação a períodos posteriores, sob a égide de novas leis, não se aplica necessariamente o REsp. 1.118.893/MG.”

A exemplo do que se ressaltou no acórdão n.º 9101-002.530, cabe aduzir ao fato de que a Lei n.º 7.689/1988, tanto em 1994 quanto em 1996 — anos anteriores aos anos-calendário de 2001 a 2004 — foi constitucionalmente reafirmada pelas Emendas Constitucionais n.º 1/1994 e 10/1996, ao recorrerem à expressão “mantidas as demais normas da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988”.

Ademais, como se adiantou em linhas precedentes, após o trânsito em julgado da decisão prolatada nos autos da ação declaratória n.º 90.0004932-6, diversas normas foram editadas antes de 2001 (primeiro ano-calendário do lançamento de ofício) para tratar da CSLL: Lei n.º 8.541/1992 (artigos 22, 38, 39, 40, 42 e 43), 9.249/1995 (artigos 19 e 20), 9.430/96 (artigos 28 a 30, sendo que o artigo 28 remete aos artigos 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71 da mesma Lei), 10.637/2002 (artigos 35 a 37 e 45), afora as Emendas Constitucionais n.º 1/1994 e 10/1996. Desse rol, apenas a Lei n.º 8.541/1992 foi abarcada pelo REsp n.º 1.118.893. Vale dizer: não se pode pretender que os efeitos do REsp n.º 1.118.893 sejam estendidos ao caso ora em julgamento, pois o STJ não examinou as alterações legislativas aqui relacionadas, que dizem respeito ao fato gerador da CSLL.

Adicionalmente, insta salientar que o auto de infração, como já destacado, traça o enquadramento legal com base nos diplomas legais abaixo:

- Emenda Constitucional de Revisão n.º 01/1994;
- Lei n.º 8.981/1995;
- Lei n.º 9.249/1995;
- Emenda Constitucional n.º 10/1996;
- Lei n.º 9.316/1996;
- Lei n.º 9.430/1996;
- Medida Provisória n.º 1.897/1999 e reedições;
- Medida Provisória n.º 1.858/99 e reedições.

Isto posto, é inevitável a percepção que os diplomas legais acima, não obstante o alicerce que emprestam ao lançamento de ofício, não são lembrados no REsp n.º 1.118.893. Assim, pela perspectiva ora apontada, desacolhe-se a extensão dos efeitos do REsp n.º 1.118.893 ao caso ora apreciado, sem descumprir o artigo 62, § 2º, do RICARF – Anexo II.

No passo subsequente, é preciso trazer à baila o fato de que, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n.º 146.733, em 29/06/1992, o Pleno do Supremo Tribunal Federal reconheceu, em sede controle difuso, a constitucionalidade da Lei n.º 7.689/1988 (com exceção do artigo 8º). Tal entendimento foi confirmado no julgamento do RE n.º 138.284, também pelo Pleno do STF, em 01/07/1992, e no julgamento da ADI n.º 15/DF, em 14/06/2007. Recorde-se que o acórdão do RE n.º 138.284 transitou em julgado em 29/09/1992, sendo que, em 12/04/1995, foi publicada a Resolução do Senado Federal n.º 11, de 04/04/1995, que suspendeu a execução do já referido artigo 8º da Lei n.º 7.689/1988.

Em face do exposto, impõe-se suscitar a tendência de dessubjetivação do controle de constitucionalidade na modalidade difusa, a constituir uma mudança de paradigma, segundo revelam os seguintes exemplos, nas lembranças do Parecer PGFN n.º 492/2011:

“i) entendimento, manifestado pelo STF, no julgamento da ADIN n.º 4071, no sentido de que a existência de prévia decisão do seu Plenário considerando constitucional determinada norma jurídica, ainda que em sede de Recurso

Extraordinário (em controle difuso, portanto), torna manifestamente improcedente ADIN posteriormente ajuizada contra essa mesma norma. Tal entendimento evidencia que a natureza e a extensão dos efeitos oriundos das decisões dadas, pelo STF, em controle concentrado e em controle difuso de constitucionalidade não diferem substancialmente; do contrário, caso as decisões proferidas pelo STF em sede de controle difuso de constitucionalidade apenas vinculassem as partes da demanda concreta, a ADIN antes referida deveria ter sido conhecida e julgada improcedente, justamente a fim de conferir eficácia vinculante erga omnes ao juízo de constitucionalidade da lei analisada;

(ii) aplicação do art. 27 da Lei n.º 9.868/99 (que, tradicionalmente, servia como instrumento de manejo restrito ao âmbito do controle concentrado de constitucionalidade) às decisões proferidas pelo STF em sede de controle difuso, de forma a lhes modular os efeitos temporais por razões atinentes à “segurança jurídica ou de excepcional interesse social”, o que apenas parece fazer algum sentido caso se admita que a força dessas decisões extrapola o âmbito das demandas concretas por elas especificamente disciplinadas, estendendo-se, também, a todas as outras demandas em que se discuta a mesma questão nela debatidas;

(iii) criação do instituto da repercussão geral e a sua previsão como requisito de admissibilidade dos recursos extraordinários (ex vi do art. 102, §3º, da CF/88, incluído pela Emenda Constitucional n. 45, de 30 de dezembro de 2004), de modo a permitir que apenas aqueles recursos que tratem de questões constitucionais relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa, cheguem à apreciação da Suprema Corte;

(iv) já há manifestação monocrática, oriunda do STF, da lavra do Ministro GILMAR FERREIRA MENDES e acompanhada pelo Min. EROS GRAU, considerando cabível – e procedente Reclamação Constitucional ajuizada em face da desobediência, por juiz singular, de decisão proferida pela Suprema Corte nos autos do HC n. 82959/SP12 (em controle difuso, portanto), sob o fundamento de que as decisões proferidas pelo STF em sede de controle difuso de constitucionalidade ostentam eficácia vinculante erga omnes, independentemente da posterior edição de Resolução pelo Senado Federal, elaborada na forma do art. 52, X da CF/88, a qual teria apenas, hodiernamente, o condão de imprimir publicidade a tais decisões. Trata-se de decisão monocrática proferida nos autos da Reclamação Constitucional n.º 4.335/AC, cujo julgamento se encontra, atualmente, sobrestado em razão do pedido de vista feito pelo Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, em 19/04/2007;

(v) em outro relevante julgamento, proferido nos autos das ADIN n.º 3345 e 3365, restou definido que os “motivos determinantes” subjacentes às decisões proferidas pela Suprema Corte em sede de controle difuso de constitucionalidade ostentam “efeitos vinculantes transcendentais”, de modo que sua eficácia vinculante extrapola a esfera restrita e específica das demandas individuais nas quais tais decisões são proferidas, vinculando o destino das demais que enfrentem questão jurídica semelhante.”

Perante tal panorama, mostra-se irretorquível, mormente à luz da luminosa explanação do Parecer PGFN n.º 492/2011, que as decisões em controle de constitucionalidade, quando proferidas pelo órgão Plenário do STF, independentemente de posterior expedição de Resolução do Senado, assumem um caráter objetivo, porquanto desprendidas do caso concreto, uma vez que a questão submetida à jurisdição da Corte Suprema é analisada em tese, ainda que incidentalmente. Por esse ângulo, o recurso extraordinário deixa de ser uma simples via de resolução de conflitos de interesses entre as partes, de caráter subjetivo, para tornar-se um modo de defesa da ordem constitucional objetiva. Em suma,

em tais circunstâncias, o julgamento do recurso extraordinário deve ser visto como uma atividade jurisdicional que transcende os interesses subjetivos.

Como clarifica o Parecer PGFN nº 492/2011, a imutabilidade e a eficácia vinculante da decisão transitada em julgado apenas recairão sobre os desdobramentos futuros da declaração de existência (ou inexistência) da relação jurídica de direito material de trato sucessivo, enquanto permanecerem inalterados os suportes fáticos e jurídicos existentes ao tempo de sua prolação. Uma vez alteradas as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes no momento da prolação da sentença, esta naturalmente deixará de produzir efeitos desde então.

Registre-se que a alteração legislativa não é a única possibilidade de mudança no suporte jurídico existente ao tempo da prolação da decisão judicial transitada em julgado. A consolidação da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em sentido diverso da decisão judicial transitada em julgado pode representar significativa mudança no suporte jurídico sob o qual o juízo de certeza nela contido se formou, e assim fazer cessar a eficácia vinculante dela emanada.

É cediço que o advento de precedente objetivo e definitivo do STF, em controle concentrado, possui força para alterar o sistema jurídico vigente. De fato, quando o STF, no exercício sua missão institucional, reconhece a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de um determinado dispositivo legal, o que daí resulta é a resolução definitiva acerca da aptidão, ou não, da incidência desse dispositivo. Claro que isso deverá refletir-se, por consequência, nas relações jurídicas que tenham suporte no dispositivo cuja constitucionalidade fora objeto do controle concentrado. Isso porque, dada a função institucional do STF, o advento de um precedente em controle concentrado possui o condão de conferir ao dispositivo legal apreciado o atributo de uma norma definitivamente interpretada pelo órgão judicial que tem a última palavra sobre o tema. Daí que, considerando tal atributo, todas as dúvidas tornam-se solucionadas em face de um juízo de certeza sobre o assunto. Por tal viés, compreende-se que as decisões definitivas incorporam-se ao sistema jurídico vigente, acrescentando-lhe um elemento até então inexistente, que consiste no juízo de certeza acerca da constitucionalidade, ou não, de uma determinada lei, ou acerca da interpretação correta de uma determinada norma constitucional. Em outras palavras, esse juízo de certeza se prende ao próprio dispositivo legal interpretado, cuja aplicação deverá estar nele pautado.

Contudo, nos dias atuais, tanto impactam o sistema jurídico vigente as decisões do STF em controle concentrado como em controle difuso, independentemente de posterior edição de Resolução do Senado prevista no artigo 52, inciso X, da Constituição da República de 1988. Mesmo antes do advento do artigo 543-B do CPC/1973, as decisões do STF em controle difuso já exibiam a tendência “dessubjetivação”, já ostentado um caráter objetivo e geral. Portanto, o atributo da definitividade já impregnava tais decisões, independentemente de terem sido seguidas ou não de Resolução do Senado. Com essa visão, o Parecer PGFN nº 492/2011 manifesta que, por serem objetivos e definitivos, os precedentes do STF em controle difuso de constitucionalidade possuem força para alterar ou impactar o sistema jurídico, nos seguintes termos: (i) os posteriores a 3 de maio de 2007 (lembrando que 3 de maio de 2007 corresponde à data de alteração regimental do STF, decorrente da aprovação da Lei nº 11.488/2006), seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, contanto que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC; (ii) os anteriores a 3 de maio de 2007, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário e confirmados em julgamentos posteriores do STF.

Diante disso, constata-se que, com o trânsito em julgado do acórdão proferido no julgamento do RE nº 138.284, em 29/09/1992, estabeleceu-se um precedente que se constituiu num parâmetro objetivo de constitucionalidade, confirmando o pronunciamento anteriormente exarado, quando do julgamento do RE nº 146.733, embora o trânsito em julgado deste último tenha ocorrido em 13/04/1993.

Convém ter em mente que a autuação fiscal alcançou fatos geradores de CSLL de 2001 a 2004. Por conseguinte, antes desse interregno já havia sido emitido pelo STF um precedente objetivo e definitivo apto a afetar a coisa julgada que se consolidara em 20/02/1992. Como visto, não pode prevalecer o argumento de ocorrência de relativização da coisa julgada, já que não se retrocedeu para alcançar fatos passados antes da circunstância jurídica nova, isto é, antes do precedente objetivo e definitivo decorrente do julgamento do RE n.º 138.284. Nessa linha, a decisão do STF, no julgamento da ADI n.º 15/DF, apenas reafirmou o entendimento da Corte manifestado em sede de controle difuso de constitucionalidade, como se pode constatar nos acórdãos referidos em sua ementa.

Conclui-se, pois, que a sentença transitada em julgado, proferida nos autos da ação declaratória n.º 90.0004932-6, não possui eficácia sobre os fatos geradores de CSLL relatados na autuação fiscal, motivo por que deve ser mantido o lançamento de ofício.

[...]

Como visto, a discussão no acórdão acima transcrito se assemelha em muito com a destes autos, não obstante pequenas distinções quanto ao enquadramento legal da autuação e aos períodos fiscalizados. É certo, no entanto, que são bem mais amplos do que o espectro analisado no REsp. n.º 1.118.893 e da citada decisão transitada em julgado, que se limitou à lei original, instituidora do tributo.

Destarte e, com a devida vênia do entendimento do colegiado a *quo*, não há no caso a obrigatoriedade de aplicação do entendimento sufragado no citado REsp com base no art. 62-A (atualmente art. 62, § 2º) do Anexo II do Ricarf.

Outrossim, a análise quanto a abrangência do entendimento contido no REsp n.º 1.118.893, deve ter em conta os recursos mais recentes interpostos junto ao STJ, versando sobre a mesma matéria, como são os casos dos já mencionados EREsp 841.818/DF e EAg 991.788/DF.

Se fosse tão pacífico o entendimento de que o REsp 1.118.893/MG seria automaticamente aplicável a todos os processos que discutem a mesma questão, bastaria aos ministros do STJ, encarregados de analisar os recursos especiais interpostos, reproduzir o entendimento daquele julgado e deferir ou indeferir o recurso, dependendo da posição subjetiva do recorrente.

Não é o que se vislumbra nos dois casos citados. Veja-se, nesse sentido, a decisão monocrática proferida nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO N.º 991.788 – DF, relator Ministro Napoleão Nunes Maia, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88 (CSSL). RES JUDICATA FORMADA EM CONTROLE DIFUSO. REO 89.01.16151-6-DF. TRF DA 1a. REGIÃO. SUPERVENIÊNCIA DE DECISÃO OPOSTA DO STF. RE 138.284-CE. PRONTA PREVALÊNCIA. EXIGIBILIDADE IMEDIATA DO TRIBUTO. DESNECESSIDADE DE RESCISÃO/ANULAÇÃO DO JULGADO. RESSALVA DOS EFEITOS JURÍDICOS JÁ PRODUZIDOS. SIMILITUDE COM A TEORIA REBUS SIC STANTIBUS. ACEITAÇÃO DA TESE DA FAZENDA PÚBLICA NACIONAL POSTA NO PARECER PFN 492, DE 24.05.2011 (DOU 26.05.2011). PROVIMENTO PARCIAL DO RECURSO.

1. Não se submete aos ditames da Súmula 239 do Supremo Tribunal Federal (limitação da eficácia da coisa julgada ao exercício em que proferida a decisão) a res judicata que declara a inconstitucionalidade material de Lei Tributária, em sede de controle

difuso (STJ, AgRg no AgRg nos EREsp. 885.763-GO, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, DJe 24.02.10; REsp. 1.118.893-MG, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, DJe 06.04.11).

2. *A eficácia da coisa julgada tributária cessa automática e imediatamente (sem a necessidade de sua rescisão ou de sua anulação), se lhe sobrevém decisão adversa do STF, ressaltando-se, porém, os efeitos jurídicos produzidos até então; a partir desse pronunciamento, o tributo pode ser exigido; aplica-se, por similaridade, a teoria rebus sic stantibus, para preservar e igualmente assegurar a supremacia das decisões do STF, quando contrapostas a pronunciamentos das instâncias judiciais anteriores.*

3. *O instituto da coisa julgada conserva-se como pilastra irremovível do sistema normativo (art. 5o., XXXVI da Carta Magna), mas é imperativo ajustar os seus efeitos às mudanças jurídicas e fáticas que lhe são posteriores, quando se trata de relação obrigacional que se distende no tempo (qual a exigência da CSSL, Lei 7.689/88), dado o seu trato sucessivo, e sobre a qual o STF expendeu interpretação definitiva.*

4. *Embargos de Divergência parcialmente acolhidos, para proclamar a cessação ad futurum da eficácia da coisa julgada tributária a que se refere o Acórdão na REO 89.01.16151-6-DF, do TRF da 1a. Região, a partir do julgamento do RE 138.284-CE (Rel. Min. CARLOS VELLOSO, DJU 28.08.92), com a preservação dos efeitos consolidados, acolhendo-se a tese da Fazenda Pública Nacional, exposta no Parecer PFN 492, de 24 de maio de 2011 (DOU 26.05.2011).*

1. O Banco Regional de Brasília S/A-BSB postula que no julgamento destes Embargos de Divergência 991.788-DF prevaleça a orientação desta Corte Superior de que a coisa julgada tributária não se subordina à Súmula 239-STF, quando a decisão declara a inconstitucionalidade material da norma, neste caso, a Lei 7.689/88, que instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSSL), sem limitação temporal.

2. Diz o BSB que obteve, no egrégio TRF da 1a. Região, no REO 89.01.16151-6-DF, Rel. Des. Federal Fernando Gonçalves, declaração de inconstitucionalidade daquela CSSL, ao desprover o TRF a Remessa de Ofício derivada da Ação Declaratória 89.0004745-0, da 6a. Vara Federal do Distrito Federal, que julgou procedente in totum a sua pretensão.

3. Segundo alega o Banco recorrente, essa situação processual gerou, em seu favor, como resultado, a exclusão da exigibilidade da citada exação (CSSL), afirmando que estaria desobrigado do pagamento desse tributo sem aludir a qualquer limitação temporal, como é característico e próprio da eficácia reconhecida à coisa julgada.

4. É o brevíssimo relatório.

5. No contraponto da pretensão recursal do Banco, a teoria de que a eficácia da coisa julgada material, formada em processo individual de qualquer natureza, mesmo em atividade judicial de controle difuso de constitucionalidade, projetaria intermináveis efeitos *ad futurum* – e que fora a menina dos olhos da processualística clássica – está hoje claramente superada, diante do amadurecimento da incontornável necessidade de se harmonizar aquela forma de controle difuso com o pronunciamento posterior do STF, em sentido contrário.

6. Nessa perspectiva, exaure-se de imediato a eficácia da *res judicata*, gerada em controle difuso de constitucionalidade, de blindar, sem limite de tempo, o seu beneficiário contra a exigência da exação a que se refere, se a Corte Suprema, a qualquer tempo e em qualquer sede processual, profere acórdão adverso ao entendimento inserto naquele julgado anterior, sem prejuízo, ainda, de seu esgotamento na hipótese específica da Súmula 239-STF, segundo a qual a decisão que declara indevida a cobrança do tributo em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.

7. Essa orientação já tive a oportunidade de afirmar nos idos de 1994, quando julguei, na 8a. Vara Federal do Ceará, a Ação Ordinária 93.25146-5, (Sentença de 30 de junho de 1994), ocasião em que afirmei o seguinte:

2.2 A Doutrina Jurídica proclama que as decisões do STF tomadas em sede recursal extraordinária não têm efeito vinculante geral, porque expedida na resolução de controvérsia limitada ao interesse das partes litigantes, mas, inegável que essas decisões fixam diretrizes reverenciadas pelos Juízes dos casos futuros e idênticos, sendo mesmo desejável que a solução se repita nos julgamentos pósteros, assim se aumentando a previsibilidade dos conteúdos dos provimentos judiciais e se reforçando a estabilidade do Direito.

2.3 Ao meu sentir, as decisões plenárias do colendo STF, mesmo quando tomadas em julgamentos que substanciem o controle difuso da constitucionalidade, devem ser seguidas pelos órgãos jurisdicionais do País, não apenas porque se trata de manifestações oriundas do órgão máximo do Poder Judiciário, dotadas da maior força moral, mas também porque, em qualquer atividade jurisdicional concreta, o Supremo Tribunal Federal sempre estará investido e no exercício da sua magna função de guardião da Constituição (art. 102, caput, da CF), dizendo a última e definitiva palavra sobre o sentido e alcance dos seus dispositivos.

2.4 Custa-me imaginar que o Supremo Tribunal Federal emita decisão plenária declarativa de incompatibilidade de uma norma legal com a Carta Magna que, pela simples circunstância de haver sido adotada em sede recursal extraordinária, ao invés daquela própria ao controle concentrado da constitucionalidade (art. 102, I, a da CF), possa simplesmente ser ignorada, na solução das controvérsias subsequentes substancialmente iguais àquela resolvida na instância constitucional derradeira.

8. Remanesce, entretanto, um problema jurídico de não pequena monta, qual seja, o de definir até qual termo vige a eficácia da coisa julgada, cortada pela decisão suprema, para não se invalidar o préstimo do controle difuso; **a orientação que deve prevalecer é a de que a coisa julgada tributária individual e difusa cobre a relação de direito material respectiva, até o julgamento supremo posterior que se opõe aos seus pressupostos fáticos ou jurídicos, seja para inibir (aspecto pró-contribuinte) ou seja para permitir (aspecto pró-Fazenda Pública), a partir de então, a exigibilidade do tributo.**

9. Porém, deve-se realçar que a segurança jurídica sempre se impôs como valor a ser preservado, por isso que a *res judicata* - outrora também *res sacra* e intocável - não sofria limitação temporal alguma; contudo, **segundo-se a doutrina contemporânea, pode-se afirmar que a eficácia da coisa julgada não mais se distende para o tempo futuro e sem fim, devendo cessar imediatamente, independentemente de rescisão ou anulação, se lhe sobrevém pronunciamento da Corte Suprema que com ela posteriormente colide**; nessa hipótese, nem se haverá de cogitar de conflito entre valores ou entre princípios, porquanto a supremacia da Constituição, com os conteúdos que lhe define a Corte Suprema - seu intérprete final e autorizado - tem de sobrepor-se a quaisquer outras decisões judiciais.

10. **Essa tese jurídica (de transcendente relevância) foi muito bem exposta, e com grande mestria, no Parecer PFN 492, de 24 de maio de 2011** (DOU de 26.05.2011), da lavra da eminente Procuradora da Fazenda Nacional LUANA VARGAS MACEDO, aprovada pela ilustre Procuradora Geral da Fazenda Nacional ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO, e em seguida pelo Ministro de Estado da Fazenda, com apoio no magistério dos mais excelentes doutrinadores, dentre os quais se destacam os Professores TEORI ALBINO ZAVASCKI e GILMAR FERREIRA MENDES, também eruditos Magistrados; os raciocínios desse Parecer incorporo-os como fundamentos desta Decisão.

11. Poder-se-ia (talvez) alvitrar que o aludido Parecer trata de manifestação da própria Fazenda Pública e que, por essa razão, o seu conteúdo traria a marca da defesa dos seus altos interesses; esse alvitre, porém, cederia o passo diante da leitura minimamente atenta do esmerado texto jurídico que se encerra nessa peça, na qual são analisados, com inegáveis critérios científicos, os desdobramentos da tese, cumprindo frisar que a zelosa parecerista pública LUANA VARGAS MACEDO desenvolve com notável equilíbrio (e sem radicalismos) o relevante tema, que não se assemelha de forma alguma à decantada teoria da chamada relativização da coisa julgada, que tem tantos veementes defensores, quantos são os seus denodados críticos.

12. Na verdade, o Parecer PFN/2011 não hesita em proclamar que a eficácia imediata da decisão do STF, em contraste com a coisa julgada que lhe é antecedente, opera tanto a favor, como contra o Fisco, aí se mostrando, sem sombra de qualquer dúvida, que o seu texto não se compromete a priori com a frequentemente apontada intenção de arrecadar a qualquer custo, que tão amiúde se atribui - justa ou injustamente - às Procuradorias das Fazendas Públicas.

13. Anote-se que o egrégio **STJ já assentara**, em paradigmáticas decisões, que a **inconstitucionalidade material não se curva à limitação temporal de que trata a Súmula 239-STF** (AgRg no AgRg nos **EResp 885.763-GO**, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, DJe 24.02.10), e que **a declaração de inconstitucionalidade não elimina os efeitos já consumados ao abrigo de sua eficácia** (**REsp 1.118.893-MG**, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, DJe 06.04.11), assim abrindo o caminho para se harmonizar os dois modos de controle (difuso e concentrado) de verificação de adequação das leis à Constituição:

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, DJe 16/6/2008).

4. Agravo regimental improvido (AgRg no AgRg nos EResp 885.763-GO, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, DJe 24.02.10).^{2 2 2}

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C DO CPC. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO-CSSL. COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88. ALCANCE. OFENSA AOS ARTS. 467 E 471 CAPUT DO CPC CARACTERIZADA. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CONFIGURADA. PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

(...).

3. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão 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. Declara a inexistência de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o Fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nesse diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência.

(...).

8. Recurso Especial conhecido e provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/STJ (REsp 1.118.893-MG, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, DJe 06.04.11).

14. Mas não se cogite sequer que o instituto da coisa julgada esteja com os seus dias contados, que estejamos assistindo ao seu funeral ou tenham sido abalados os seus fundamentos teóricos e positivos, porquanto se conserva (sem dúvida alguma) como uma pilastra irremovível do sistema normativo (art. 5o., XXXVI da Carta Magna): se não se pode imaginar uma sociedade próspera e feliz sem um Poder Judiciário independente, também não se poderá acreditar na possibilidade atual ou futura de um sistema jurídico que não conheça a coisa julgada.

15. O de que se trata, neste caso, é tão só e apenas, de ajustar os efeitos da coisa julgada às mudanças jurídicas e fáticas que lhe são posteriores, para não se engessar, para sempre, uma situação jurídica atual que, em face da sua continuidade no tempo, não tem mais os suportes factuais da época em que se formou; **esse raciocínio, aliás, tem o abono da consagrada teoria *rebus sic stantibus***, de nascentes tão antigas quanto as da própria *res judicata*, embora não estruturada para reger problemas da jurisdição comum.

16. **Seria incongruente, para dizer o mínimo - e mesmo irrazoável - imaginar-se uma situação jurídica, formada nas instâncias inferiores ou intermediárias do Poder Judiciário, que escapasse para sempre aos efeitos de pronunciamento do STF.**

17. Neste caso, trata-se de relação obrigacional tributária que se distende no tempo (exigência da CSSL, prevista na Lei 7.689/88), dada a sua natureza continuativa, e sobre a qual o STF expendeu interpretação definitiva e vinculante, afirmando a compatibilidade daquele diploma legal com a Constituição, assim se opondo radicalmente ao conteúdo da coisa julgada que dantes se formara; **dest'arte, em caso como este, se não se der pronta prevalência à decisão do STF, ter-se-á de afirmar - invertendo-se a hierarquia das decisões judiciais - que a supremacia seria atributo do decism anterior, em detrimento do julgado do Pretório Máximo.**

18. Nesse contexto, ademais, **cumpra afirmar que a pretensão arrecadadora da Fazenda Pública Nacional pode ser validamente exercida, quanto ao aspecto da sua constitucionalidade, a partir da decisão do STF, eis que cessada - repita-se - a força da coisa julgada;** de igual modo, o contribuinte que dispuser dessa proteção jurídica, está desobrigado de pagar esse tributo relativamente aos períodos anteriores à referida decisão do Supremo Tribunal Federal, do mesmo modo que aqueles que não realizaram por qualquer motivo esse pagamento.

19. **Com essa fundamentação, amparado no art. 557, § 1o.-A do CPC, estes Embargos de Divergência são parcialmente acolhidos, mas apenas para proclamar a cessação ad futurum da eficácia da coisa julgada tributária** a que se refere o Acórdão na REO 89.01.16151-6-DF, do TRF da 1a. Região, a partir do referido julgamento do STF, com a preservação dos efeitos consolidados, acolhendo-se a tese da Fazenda Pública Nacional, exposta no Parecer PFN 492, de 24 de maio de 2011 (DOU 26.05.2011).

20. Publique-se. Intimações necessárias.

(destaques e grifos incluídos)

Registre-se que, posteriormente, o mesmo ministro relator reafirmou seu entendimento ao julgar os EDcl nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO Nº 991.788 – DF, limitando, porém, a hipótese de cessação da coisa julgada, aos casos em que a lei seja julgada constitucional em sede de controle concentrado de constitucionalidade pelo STJ, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DECLARATÓRIOS RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. RECONSIDERAÇÃO DA DECISÃO AGRAVADA. FIXAÇÃO DO TERMO INICIAL DA CESSAÇÃO DA EFICÁCIA DA COISA JULGADA FORMADA EM CONTROLE DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDADE, EM FACE DA SUPERVENIÊNCIA DE DECISÃO ADVERSA DO STF EM SEDE CONCENTRADA. EFEITO AUTOMÁTICO E IMEDIATO. APLICAÇÃO ERGA OMNES. DOCTRINA DA COISA JULGADA E DAS DECISÕES DO STF EM JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PARCIALMENTE ACOLHIDOS.

*1. Somente as decisões proferidas pelo STF em sede de **controle concentrado** de constitucionalidade dos atos normativos (art. 102, I, a da Carta Magna), dotadas de definitividade, força vinculante e aplicabilidade erga omnes, possuem (sic) a **extraordinária eficácia de paralisar**, pronta e automaticamente, a produção de efeitos jurídicos de coisa julgada anterior, com elas inconciliável, que decidira relação obrigacional de trato sucessivo (ou de natureza continuativa).*

*2. As decisões recursais extraordinárias do STF, quando adotadas no regime de **recursos múltiplos fundados em idêntica controvérsia** (art. 543-B do CPC), têm a aptidão de vincular **obrigatoriamente** os julgamentos pendentes e futuros da mesma espécie, **mas não ostentam, contudo, a força excepcional de paralisar a eficácia de coisas julgadas que lhes são anteriores.***

*3. As decisões do STF, adotadas em sede de **controle difuso** de constitucionalidade, têm eficácia **inter partes**, não vinculando, pelo menos **obrigatoriamente**, os julgamentos pendentes ou futuros, mas representam **precedentes reverenciandos**, dada a superior autoridade da Corte Suprema.*

*4. Sobrevindo à coisa julgada difusa, que dantes solucionara relação de trato sucessivo, decisão do STF dotada de vinculação geral e eficácia erga omnes, cessa, tão logo transite em julgado, **independentemente de ação rescisória ou anulatória**, a eficácia da res judicata precedente com ela incompatível. A força jurídica da decisão suprema concentrada subordina, aliás, **todos os órgãos do Poder Judiciário** (ADC 1, Rel. Min. MOREIRA ALVES, RTJ 157, p. 377).*

*5. Lições da doutrina jurídica mais autorizada e da jurisprudência do STJ, em **recurso repetitivo** (REsp. 1.118.893-MG, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, DJe 6.4.2011).*

6. A coisa julgada tributária referente ao REO 89.01.16151-6-DF, do TRF1 (Rel. Des. Federal FERNANDO GONÇALVES, DJU 05.12.1991), perdeu pronta e automaticamente a sua eficácia, na data do trânsito em julgado do venerando Acórdão proferido pelo STF na ADIN 15 (Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, DJU 01.08.2007), veiculante de diretriz que lhe é adversa.

7. Manutenção dos fundamentos da decisão embargada que deu parcial provimento aos Embargos de Divergência, apenas com a redemarcação do termo inicial da cessação da eficácia do REO 89.01.16151-6-DF, fixando-a na data do trânsito em julgado do acórdão do STF na ADIN 15.

(destaques conforme original)

Independentemente da abrangência das hipóteses de cessação dos efeitos da coisa julgada, se mais amplo, como defendido no Parecer PGFN 492/2011 e, também inicialmente, pelo Ministro Nunes Maia, ou apenas nas hipóteses de ações em controle concentrado de constitucionalidade, o que se pode extrair da referida decisão monocrática é que a prevalência da coisa julgada não é absoluta e nem pode se eternizar, uma vez sobrevindo decisão posterior do STF reconhecendo a constitucionalidade da lei atacada na decisão transitada em julgado. Outro aspecto, não menos relevante, é o de que o entendimento do REsp. n.º 1.118.893/MG não é automaticamente aplicável a quaisquer situações, mas apenas àquelas com idênticos contornos.

De se ressaltar ainda, o reconhecimento feito pelo Ministro Nunes Maia quanto à correção e excelência do entendimento exarado no Parecer PGFN n.º 492/2011.

A recorrida, em suas contrarrazões aponta que a PFN, contraditoriamente ao que alega ao defender a aplicação do Parecer n.º 492/2011, requer que seja aplicada a decisão proferida pelo STF, que declarou a constitucionalidade da Lei n.º 7.689/88, a fatos geradores ocorridos antes da sua prolação uma vez que os fatos geradores ora discutidos são de 1999, 2002 e 2003, enquanto a decisão do STF proferida na ADI n.º 15 é de 2007.

Ocorre que o citado parecer é mais abrangente do que sugere a recorrida, estendendo a aplicação da decisão do STF que reconhece a constitucionalidade de lei anteriormente tida por inconstitucional em caráter difuso, nos casos em que este é proferido pelo pleno, como aliás foi muito bem destacado pelo d. conselheiro Flávio Franco Correa no voto acima transcrito.

Note-se que, no presente caso, a autoridade fiscal fundamentou, na sua autuação, a inaplicabilidade da decisão judicial favorável à recorrente com base nos precedentes do STF em que o seu pleno reconheceu a constitucionalidade da Lei n.º 7.689/1988, com exceção do seu art. 8º, especialmente o mencionado RE n.º 138.284, que deu ensejo à publicação da Resolução n.º 11 do Senado Federal. Veja-se os excertos colhidos do TVF (fls. 110/111):

[...]

Foi proferida decisão definitiva favorável ao contribuinte por Acórdão da 4ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, que por ocasião do julgamento da Apelação Cível n.º 92.01.18688-6 à sentença da 8ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal na ação ordinária n.º 90.0003676-3, transitada em julgado em 29.10.92, declarou a inconstitucionalidade da Lei n.º 7.689/88, que instituiu a referida exação.

Posteriormente, Acórdão do Supremo Tribunal Federal, em 29.6.92, considerou constitucional os preceitos da Lei n.º 7.689/88, com exceção do seu artigo 8º (AC. RE n.º 146.733-9, DJU de 06/11/92; RE 140.272-0, DJU de 02.10.1992 e RE 138.284-8 CE, DJU de 28.08.92)

[...]

Portanto, a fundamentação trazida na autuação vai ao encontro do entendimento consubstanciado no Parecer PGFN n.º 492/2011, que não se limita a afirmar a possibilidade de impactar os efeitos da coisa julgada apenas por decisões em controle concentrado de constitucionalidade, com também das decisões proferidas pelo plenário do STF e confirmado em julgamentos posteriores do tribunal.

Assim, a decisão na ADI n.º 15, em 2007, somente veio confirmar o entendimento do tribunal já devidamente consolidado no julgamento de recursos extraordinários realizados anteriormente.

A própria recorrente menciona que esta questão está aguardando julgamento pelo STF, inclusive em recurso afetado com repercussão geral (RE 949.297) e pugna que até que se defina a questão pela Corte Suprema, deve ser aplicado o entendimento do STJ, que foi proferido sob a sistemática dos recursos repetitivos, afastando a cobrança da CSLL neste caso.

Entendo que, inexistindo um pronunciamento definitivo da corte constitucional sobre a matéria e já tendo sido declarada a constitucionalidade da referida contribuição, independentemente das alterações legais posteriores, cujos efeitos, em face da coisa julgada, não foram submetidas ao crivo da corte especial, seria descabido cancelar o lançamento na esfera administrativa, uma vez que ao fim e ao cabo esta questão deverá ser definida por quem de direito que é o Poder Judiciário.

Desta feita e, em conclusão, entendo que deve ser adotado no presente caso o entendimento firmado no referido Acórdão n.º 9101-004.661, desta turma, cujos fundamentos estão perfeitamente sintetizados na ementa, *verbis*:

SENTENÇA JUDICIAL. LIMITES DA COISA JULGADA.

Inobstante o trânsito em julgado da decisão judicial favorável à contribuinte, os seus termos não podem se projetar indefinidamente para o futuro, especialmente porque o Supremo Tribunal Federal concluiu pela constitucionalidade da exigência da CSLL pela Lei n.º 7.689/1988, afastando apenas a sua cobrança no ano de 1988, entendimento que foi amplificado pelo efeito erga omnes da Resolução do Senado Federal n.º 11, de 04/04/1995.

STJ. RESP n.º 1.118.893/MG. ART. 543-C DO CPC. NÃO HÁ EFEITO VINCULANTE PARA O JULGAMENTO DO PRESENTE CASO. NÃO SE APLICA O ART. 62, §2º, DO RICARF.

No julgamento do RESP n.º 1.118.893/MG, o STJ tratou apenas dos efeitos retroativos em relação ao que restou decidido pelo STF, especificamente quanto à exigência de débito de CSLL com fato gerador ocorrido em 1991. O STJ não se manifestou sobre a eficácia prospectiva das decisões do STF, não tratou da implicação destas decisões que reconheceram a constitucionalidade da Lei n.º 7.689/88 (somadas à Resolução do Senado Federal n.º 11, de 04/04/1995) sobre os fatos geradores ocorridos a partir de então. Trata-se de matéria ainda controversa, por não haver decisão definitiva de mérito a esse respeito, nem do STF, nem do STJ, que enseje a aplicação do art. 62, §2º, do regimento interno do CARF.

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso fazendário para restabelecer o lançamento, devendo os autos retornar ao colegiado *a quo* para a apreciação dos pedidos subsidiários efetuados pela contribuinte em seu recurso voluntário, reiterados nas contrarrazões, concernentes à inaplicabilidade da multa de ofício e à alegação de decadência relativa ao ano-calendário 1999.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Voto Vencedor

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella – Redator Designado

Com a devida vênia, ousou discordar do entendimento adotado pelo I. Conselheiro Relator, Luiz Tadeu Matosinho Machado, em seu fundamentado e robusto voto, no que tange ao mérito da contenda, agora submetido a julgamento, referente à subsistência da declaração de inconstitucionalidade da CSLL, transitada em julgado, e todos os seus efeitos, proferida nos autos da Apelação Cível n.º 92.01.18688-6, mesmo após a superveniência de decisão em sentido contrário do E. Supremo Tribunal Federal, em sede de controle *concentrado* de constitucionalidade, e alterações legislativas.

Primeiramente, esse tema não é novo neste E. CARF, habitando há muito sua jurisprudência, desde a época dos antecessores E. Conselhos de Contribuintes, dispensando apresentações preliminares dos contornos dos debates envolvidos no litígio. Historicamente, o pêndulo jurisprudencial inclinou-se para a pretensão dos contribuintes, tendo, apenas nos últimos anos, cambiado de *extremidade*.

Em suma, conforme já bem relatado, alega a Contribuinte, desde sua primeira *defesa*, que é sujeito de decisão proferida em Ação Judicial por ela ajuizada, transitada em julgado, declarando inconstitucional a CSLL e que as alterações legislativas referentes a esta Contribuição, editadas após a Lei n.º 7.689/1988, não foram capazes de modificar a sua materialidade e fundamentos de validade – já objeto do referido julgamento definitivo.

Aponta que o E. Superior Tribunal de Justiça, analisando precisamente esta problemática da coisa julgada das Ações referentes a inconstitucionalidade da CSLL e a superveniência de decisão *erga omnes*, do E. Supremo Tribunal Federal, pela constitucionalidade desse tributo, inclusive considerando as modificações legais promovidas, posicionou-se pela prevalência dos efeitos das decisões judiciais definitivas, proferidas em sede de controle *difuso* de constitucionalidade, endossando a ausência de alteração do arquétipo da norma tributária afastada.

E é aqui que temos, no entender deste Conselheiro, o *efetivo cerne* de divergência a ser resolvido nessa demanda; que não é a exigência da CSLL, em si, mas, sim, a observância e repetição do entendimento estampado no REsp n.º 1.118.893/MG, julgado na sistemática de

resolução demandas prevista no art. 543-C do Código de Processo Civil de 1973 (correspondente às disposições do art. 1.036 do mesmo *Codex*, agora vigente) ao presente caso.

Confira-se a ementa do REsp n.º 1.118.893/MG, proferido pela C. 1ª Seção do E. STJ, de relatoria do Exmo. Min. Arnaldo Esteves Lima, publicado em 23/11/2011 (Tema Repetitivo n.º 340):

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 n.º 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.

Pois bem, a ementa do Julgado do E. STJ não poderia ser mas clara.

Primeiro, é inquestionável estar lá estampado o entendimento de que a superveniência de decisão do E. STF, nos autos de Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI, em sentido contrário ao resultado da Ação proposta pela Contribuinte, não afeta os efeitos e a eficácia da declaração contida na sua respectiva *decisão*, devidamente transitada em julgada.

E o fundamento por trás de tal posição se mostra muito acertado e coerente.

Uma vez que o sistema de controle de constitucionalidade das normas do ordenamento jurídico brasileiro contempla, simultaneamente, a utilização dos meios jurisdicionais *difuso* e *concentrado*, não se poderia tolerar a sobreposição, ulterior, dos efeitos *erga omnes* de um julgamento proferido em ADI a uma decisão definitiva, *inter partes*, favorável à pretensão do autor de Ação Judicial específica, sob pena do esvaziamento da eficácia dessa via de controle *difuso* – e instauração de cenário de total insegurança jurídica aos tutelados pelas decisões do Poder Judiciário, nas suas diversas instâncias e graus.

Em acréscimo, tal situação é resguarda pela imutabilidade da sentença transitada em julgado, contida na cláusula pétreia insculpida no art. 5º, XXXVI da Constituição da República, regulada em esfera legal pelos arts. 467 e 471 do Código de Processo Civil vigente ao tempo dos fatos geradores aqui colhidos e da lavratura da Autuação, onde se estabelece que *denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não*

mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário e que nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito; caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença que a coisa julgada ou em casos especificamente excepcionados em Lei.

Tais disposições também se relacionam à análise da segunda parte da matéria apreciada naquela demanda, pela sistemática do art. 543-C do CPC/73, e arguida pela Contribuinte neste feito, qual seja, a permanência dos critérios de incidência da CSLL, instituída por meio da Lei nº 7.689/1988, mesmo após alterações legislativas – de modo a representar *modificação de direito* substancial o bastante para relativizar a coisa julgada.

Ora, a Lei nº 7.689/88 instituiu em seu art. 2º que a base de cálculo da CSLL seria *o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda* e foi sendo pontualmente alterada, como, primeiro, pela Lei nº 8.034/90, que arrolou algumas poucas rubricas a serem *excluídas e adicionadas* de tal *resultado primário* e, depois, em 1995, pelas Leis nº 8.981 e nº 9.065, que promoveram uma aproximação da dinâmica da metodologia de apuração e pagamento da CSLL com aquela do IRPJ - mas ressaltou, expressamente, a manutenção de seu *fato gerador (tatbestand)* e de seus próprios critérios quantitativos, quais sejam, base de cálculo e alíquota, veiculados, todos, em legislação própria.

Ainda no mesmo ano, foi publicada a Lei nº 9.249/95, a qual, estabelecendo mais vedações de *dedução*, tratou, manifestamente, a materialidade da CSLL de forma independente, individual e autônoma, preservando o que determinou e delimitou o Legislador no art. 2º da Lei nº 7.689/88 dentro do exercício de sua, então, *novel* competência.

E, nesse exato sentido, o entendimento contido no julgamento do REsp nº 1.118.893/MG foi categórico ao afirmar que as alterações normativas promovidas após a vigência da Lei nº 7.689/1988 não têm o condão de criar uma *nova relação jurídico-tributária*, prevalecendo, assim, os efeitos da coisa julgada na Ação judicial declaratória proposta pelo contribuinte, não podendo haver a exigência lícita de CSLL contra esse seu *autor*.

Nem se diga que o precedente apenas aplica-se a *fatos geradores* ocorridos até o ano de 1992. De fato, o conjunto fático-probatório trazido naquela demanda apreciada pelo E. STJ referia-se a débitos de tal período, fazendo com que os Exmos. Ministros exemplificassem, expressamente no v. Acórdão, as alterações legislativas promovidas até então.

Porém, é certo que trata-se de uma demanda julgada no rito da resolução de recursos repetitivos e consta no texto de tal *r. decisum* argumentação jurídica bastante abstrata e abrangente para esclarecer que tal posicionamento não é apenas aplicável em relação às alterações normativas promovidas até 1992 – mas em relação a toda modificação legal que não implicasse em revogação da regra-matriz inserida na Lei n.º 7.689/1988, que até hoje, como visto, vige. Confira-se tal passagem:

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.

(...)

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.

Reforçando, observe-se a *Tese Firmada* do **Tema Repetitivo 340**, resolvido exatamente pelo julgamento de tal REsp n.º 1.118.893/MG:

Não é possível a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.

Não existe na *Tese Firmada* qualquer ressalva sobre a quais períodos tal entendimento é aplicável ou qualquer outro mecanismo de limitação temporal da sua abrangência. Enquanto vigente a Lei nº 7.689/1988, contemplando os elementos mínimos do *design* jurídico exprimido pela regra-matriz de incidência da CSLL, prevalecerão os efeitos do trânsito em julgado das decisões proferidas por meio do controle *difuso*, que declararam casuisticamente a sua inconstitucionalidade.

No mesma esteira, ainda que no âmbito das C. Turmas Ordinárias da C. 1ª Seção desse E. CARF, confira-se o recente v. Acórdão nº 1201-003.547, proferido pela C. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, de relatoria da I. Conselheira Bárbara Melo Carneiro, publicado em 12/03/2020:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

CSLL. LIMITES DA COISA JULGADA.

Contribuintes que tenham a seu favor decisão judicial transitada em julgado, declarando a inconstitucionalidade da lei que instituiu o tributo, não podem ser cobrados em razão de legislação superveniente que não modificou o tributo em sua essência, nem tampouco em razão de posterior declaração de constitucionalidade do tributo pelo Supremo Tribunal Federal, consoante o entendimento consagrado no REsp no 1.118.893-MG, sujeito ao regime do art. 543-C do CPC.

E diga-se que a exceção contida no inciso I, do art. 471 do CPC/73 (inciso I, do art. 505 do *Codex* Processual Civil de 2015) limita-se a prescrever que *poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença que a coisa julgada* (seja essa *revisão* fundamentada em prolação de decisão com efeitos *erga omnes* posterior ou na alteração de legislação).

Por sua vez, o lançamento de ofício promovido por Autoridade Tributária da Receita Federal do Brasil, diretamente oposto contra o contribuinte, não constitui pedido de revisão de sentença – o qual depende de análise e decisão judiciária, observados os devido processo legal e o direito ao contraditório e à ampla defesa. Ou seja, mesmo se plausível fosse a tese jurídica defendida no TVF, a Autuação continuaria carecendo de procedência, sendo, nesse caso, via ilegítima, ilegal e inadequada para o exercício da pretensão fazendária.

Mesmo tendo o I. Relator trazido outros Julgados do E. STJ, onde diferentes entendimentos, supostamente contrários, tenham sido alcançados, fato é que tais *precedentes* são ordinários, não possuindo os mesmos efeitos e alcance legais daquilo julgado na sistemática de

resolução de recursos repetitivos. Pode-se até estar ocorrendo uma mudança de jurisprudência – o que não se descarta – mas deve, então, aquele E. Tribunal Superior, pelas vias formais e institucionais, revisar, revisitar e, eventualmente, revogar a *Tese Firmada* do Tema Repetitivo 340, no julgamento REsp n.º 1.118.893/MG.

Até então, deve ser *observado e repetido* tal entendimento, nos termos do RICARF vigente.

Em acréscimo, registre-se que os *fatos geradores* envolvidos na presente demanda são dos anos-calendário de 1999, 2002 e 2003, muito anteriores ao julgamento da ADIN n.º 15 pelo E. STF em 2007, o que reforça a situação de *incerteza* do Direito e subtração de segurança jurídica a qual foi submetida da Contribuinte.

Dessa forma, não só apresentam-se procedentes as alegações meritórias da ora Recorrida, como também entende este Conselheiro ser aplicável aqui as disposições do art. 62, § 2º do Anexo II RICARF, devendo ser, por força institucional, ser negado provimento ao Recurso Especial – respeitado o direito interpretativo, salutarmente divergente dentro de um Colegiado, dos demais Julgadores sobre a inocorrência de tal hipótese.

Visando apenas esgotar a matéria conhecida, passa-se a uma breve apreciação da aplicação do Parecer PGFN/CRJ n.º 492/2011 (e, diga-se, também o Parecer PGFN/CDA/CRJ n.º 396/2013) ao presente feito e sua validade como fundamento para manutenção do lançamento de ofício.

In casu, como mencionado, os períodos de apuração da CSLL referem-se aos anos-calendário de 1999, 2002 e 2003.

Assim, é muito claro que o próprio Parecer PGFN/CRJ n.º 492/2011, no seu item 77, prestigiando a certeza do Direito e a *não surpresa*, deixa claro que seu teor e conclusões somente poderiam fundamentar a cobrança de CSLL referente a *fatos jurídicos tributários* ocorridos após a sua publicação. Confira-se:

¹ § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

77. Essa nova exigência, relativa a fatos geradores anteriores ao presente Parecer, tendo como marco inicial a data, no passado, do advento da decisão do STF, além de causar ao contribuinte-autor surpresa que não parece compatível com a segurança jurídica e a confiança que devem iluminar as relações travadas entre o Fisco e os contribuintes, também representaria ofensa direta ao disposto no art. 146 do CTN, segundo o qual 'as modificações introduzidas de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quando a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução'. Esse dispositivo legal, cuja essência claramente se inspira nos já invocados princípios da não surpresa e da proteção da confiança, veda que novos critérios jurídicos introduzidos pela Administração Pública Tributária em sua atividade de lançar atinja fatos geradores ocorridos em momento anterior à sua introdução, o que parece impedir que o entendimento contido no presente Parecer – que, inequivocamente, configura um novo critério jurídico relativo a lançamento tributário – aplique-se às situações que lhe são pretéritas.

Desse modo, com a devida *venia* para ser bastante objetivo, o Parecer PGFN/CRJ n.º 492/2011 (assim como o Parecer PGFN/CDA/CRJ n.º 396/2013) não se presta como fundamento, arrimo jurídico ou motivação para as exigências de CSLL, sob a justificativa acusatória da relativização da coisa julgada, quando os *fatos geradores (sachverhalt)* colhidos pela Autoridade Fiscal forem anteriores a 26/05/2011.

Posto tudo isso, não merece provimento o Recurso Especial fazendário, sendo devido o cancelamento da Autuação lavrada contra a Contribuinte.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial, mantendo integralmente o v. Acórdão n.º 1201-000.611.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella