



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10380.002578/2007-10
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-003.496 – 1ª Turma
Sessão de 3 de abril de 2018
Matéria CSLL - COISA JULGADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado RB COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004

LIMITES DA COISA JULGADA. CSLL. EFEITOS DO RESP. Nº 1.118.893/MG.

No que respeita à CSLL, ao se aplicar o REsp nº 1.118.893/MG, decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), sob a sistemática dos chamados Recursos Repetitivos, de seguimento obrigatório pelos Conselheiros do CARF, a teor do disposto no artigo 62, § 2º, do RICARF- Anexo II, quando da análise dos efeitos específicos da decisão transitada em julgado, há que se verificar os exatos termos dessa decisão, as normas que foram por ela cotejadas, a extensão precisa dos seus efeitos e a data da ocorrência dos fatos geradores a que se aplica. Verificado o descompasso entre a decisão que transitou em julgado e os efeitos do REsp nº 18.893/MG, descabe sua aplicação ao caso.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003, 2004

CSLL. LEI 7.689/1988. EFEITOS SOBRE A COISA JULGADA. PARECER PGFN 492/2011.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Régo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Régo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela PGFN em face do acórdão nº 1401-001.387, assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
CSLL

Ano-calendário: 2003, 2004

EFEITOS DA COISA JULGADA.

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.”

Segundo o voto condutor do aresto recorrido, as alterações promovidas pelo Poder Legislativo que modificaram a Lei nº 7.689/1988 não têm o condão de afetar a decisão judicial que transitou em julgado, reconhecendo a inconstitucionalidade da lei mencionada, nos termos do REsp nº 1.118.893, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos.

A PGFN foi cientificada do acórdão recorrido no dia 02/10/2015, à e-fl 430. Recurso Especial fazendário interposto na mesma data. Nessa oportunidade, apresenta os acórdãos paradigmas nº 1402-000.920 e 1301-00.997, os quais estariam em colisão com o aresto ora combatido.

O acórdão nº 1402-000.920 tem a seguinte ementa:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2005, 2006

LIMITES DA COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/1988. APTIDÃO DAS LEIS Nº 8.981/1995, 9.430/1996 E ALTERAÇÕES POSTERIORES, PARA A EXIGÊNCIA DA CSLL. O trânsito em julgado da decisão que tiver desobrigado o contribuinte do pagamento da CSLL, por considerar inconstitucional a Lei nº 7.689, de 1988, não impede que a exação seja de novo exigível com base em normas legais supervenientes. As Leis nº 8.981/1995 e 9430/1996, além das alterações posteriores, constituem fundamento legal apto para exigir a CSLL de todos os contribuintes.”

Já o acórdão nº 1301-00.997 assim se resume:

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Exercício: 2006

CSLL. COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. ALCANCE. O alcance dos efeitos da coisa julgada material, especialmente quando se trata de relações jurídicas tributárias de natureza continuativa, é questão que a jurisprudência já reafirmou que não se projeta para fatos geradores futuros, salvo se expressamente determinado pelo Poder Judiciário. Nos termos do disposto no Parecer PGFN nº 492, de 2011, possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade, os precedentes do STF formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, que tenham sido oriundos do Plenário do STF e confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte.

CSLL. BASE DE CÁLCULO. AJUSTES. NECESSIDADE.

Constatado que a base de cálculo da exação não foi apurada em conformidade com a legislação de regência, eis que não foram considerados os ajustes pertinentes (adições, exclusões e compensações), há que se promover a devida retificação, reduzindo-se, por decorrência, o montante apurado por meio de procedimento de ofício.”

A PGFN reúne os argumentos abaixo, no apelo a esta instância especial:

1) o cerne da questão em debate cinge-se à abrangência temporal da decisão judicial transitada em julgado, a favor do sujeito passivo, considerando a inadmissão de seus efeitos normativos, prospectivos e futuristas, tendo em vista:

- i. supervenientes alterações legislativas, nos aspectos formais e materiais, das regras incidentes sobre relação tributária continuativa e a relação destas alterações com a coisa julgada material;
- ii. que a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/1988, declarada como *motivo* da decisão judicial, requerida *incidentalmente*, no exercício do *controle difuso*, não integra o dispositivo da decisão transitada em julgado. Essa perspectiva tem o reforço do pronunciamento do Supremo Tribunal Federal, tanto em controle concentrado como em controle em via de exceção, quando se afirmou, no âmbito da Corte Suprema, a constitucionalidade da exação tributária em lume, ressalvados os artigos 8º e 9º da Lei 7.689/1988 (ADI nº 15/DF, Relator: Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, Julgamento: 14/06/2007, Órgão Julgador: Tribunal Pleno);

2) sendo certo que a relação jurídico tributária é de trato sucessivo, o decidido no *mandamus* não deve se sobrepor às alterações legislativas posteriores. Isso porque a imutabilidade da coisa julgada material existe sobre o pedido e sobre os fatos deduzidos na inicial, mas não sobre aqueles que exsurgiram após o julgado, pois não há que se falar em coisa julgada sobre a situação jurídica nova, ante a ausência do nexo de referibilidade e em observância à inteligência do princípio da congruência da decisão judicial com a demanda;

3) a ação judicial invocada pela recorrente não apreciou as alterações posteriores (que não integram *a causa de pedir* da demanda), motivo pelo qual não integram a lide. Assim, não há impedimento ao surgimento dos créditos tributários, oriundos da subsunção dos fatos geradores posteriores à decisão às hipóteses de incidência referentes à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;

4) o Supremo Tribunal Federal, pelas vias do controle concentrado e difuso, afirmou a inconstitucionalidade tão somente dos artigos 8º e 9º da Lei 7.689/1988, restando por constitucional os demais dispositivos instituidores da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, tendo em vista o caráter dúplice das ações em controle concentrado;

5) segundo o esclarecido no Parecer PGFN/CRJ 975/2011, a demanda que deu origem ao REsp 1.118.893/MG foi de Embargos à Execução Fiscal (Processo Originário 1997.38.00.060454-3/MG), em que se questionou a validade da CDA 60.6.96.004749-09, referente à cobrança de CSLL, instituída pela Lei 7.689/1988, ano-calendário 1991, para contribuinte que possuía sentença judicial transitada em julgado em que fora declarada a inconstitucionalidade formal e material da exação sob a égide da citada Lei 7.689/1988, e a consequente inexistência de relação jurídico-tributária;

6) nos termos do REsp 1.118.893/MG (Relatoria do Ministro Arnaldo Esteves Lima), a Primeira Seção do STJ encampou a tese de não ter havido

alteração substancial no regramento da CSLL a justificar o afastamento do decidido, na sentença transitada em julgado favorável à contribuinte;

7) ocorre que a questão discutida se restringiu ao caso concreto de contribuinte que pugnou a validade da CDA 60.6.96.004749-09, referente à cobrança de CSLL segundo a Lei 7.689/1988, no exercício de 1991, em virtude de possuir decisão transitada em julgado de reconhecimento da inconstitucionalidade de cobrança de CSLL, nos moldes da Lei 7.689/1988;

8) o alcance da decisão do REsp 1.118.893/MG, consoante o defendido pelo sujeito passivo, não merece ser acatado, pois este não corresponde à adequada interpretação do julgado proferido na sistemática do recurso repetitivo;

9) pode-se concluir pela obrigatoriedade da CSLL, tendo em vista as alterações legislativas posteriores, os limites objetivos do trânsito em julgado da sentença proferida na ação ajuizada pela contribuinte, bem como em observância aos entendimentos judiciais e administrativos já consagrados, destacando-se decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal favorável à constitucionalidade da instituição da CSLL, não se aplicado ao caso dos autos o decidido pelo STJ em sede de recurso repetitivo, pois este é referente ao exercício de 1991, anterior a inúmeras alterações legislativas que modificaram substancialmente o regime jurídico da CSLL;

10) ao final, requer-se seja conhecido e provido o presente Recurso Especial para reformar o acórdão atacado e restabelecer o crédito tributário, conforme apurado no lançamento efetuado pelo Fisco.

O sujeito passivo foi cientificado do acórdão recorrido e do Recurso Especial fazendário no dia 14/10/2106, à e-fl. 438. Na mesma data foi intimado a apresentar contrarrazões. Prazo transcorrido *in albis*.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator.

O Recurso Especial fazendário é tempestivo. No entanto, impõe-se consignar que o acórdão nº 1301-00.997, ofertado como paradigma, foi reformado pelo acórdão nº 9101-002.087, em sessão de 20/01/2015, portanto, anteriormente à interposição do presente apelo. Nesse sentido, não se conhece do Recurso Especial da PGFN quanto ao indigitado acórdão nº 1301-00.997. Por outro lado, inexistente impedimento ao conhecimento do recurso quanto ao acórdão paradigma nº 1402-000.920.

De acordo com o descrito em auto de infração, à e-fl. 07, a Fiscalização constatou o seguinte:

“Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida, não recolhida nem Declarada em DCTF referente aos anos-calendário de 2003 e 2004, na forma como

apresentado nos Balanços trimestrais e DIPJ, partes integrantes do presente Auto de Infração.

Cabe ressaltar que embora detentora de ação judicial contra a constitucionalidade da CSLL (nº 90.05.05466 - 2) transitado em julgado em 06/11/92, a empresa não estava desobrigada do pagamento da citada contribuição em relação aos períodos acima mencionados, dado que os efeitos da referida ação judicial não alcançam os fatos geradores em referência, por serem de períodos posteriores a alterações legislativas de cuja incidência a relação jurídica decorre, incidindo na espécie o art.471 do CPC, na forma como justificado no parecer PGN/CRJN nº 01277/94, cuja copia integra o presente Auto de infração.”

Enquadramento legal dado: artigo 2º e §§ da Lei nº 7.689/1988, artigo 28 da Lei nº 9.430/1996 e artigo 37 da Lei nº 10.637/2002. Tais são os dispositivos legais referidos na acusação que teriam alterado a Lei nº 7.689/1988:

a) Lei nº 9.430/1996:

“Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.”

b) Lei nº 10.637/2002:

“Art. 37. Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2003, a alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, será de 9% (nove por cento).”

Na Impugnação, o sujeito passivo expôs os fatos com maior clareza, além de aduzir os fundamentos de sua defesa perante a primeira instância da jurisdição administrativa:

“Em 06 de novembro de 1992, a Impugnante, em ação judicial ingressa pela ACADE — ASSOCIAÇÃO CEARENSE DOS ATACADISTAS E DISTRIBUIDORES DE ESTIVAS, associação de classe a qual a Impugnante é associada, contra a Fazenda Nacional, obteve a segurança jurídica (ação transitada em julgado) eximindo-a do pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro instituída pela MP nº 22/88, transformada na Lei nº 7.689/88, lei esta que, na referida ação, foi considerada inconstitucional. Portanto, a Lei nº 7.689/88, para a relação jurídica entre a Impugnante e a Fazenda Nacional, está morta.

Inúmeras empresas estão desobrigadas do recolhimento da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO criada pela Lei 7.689/88 por força de decisão transitada em julgado que declarou a inconstitucionalidade de toda a Lei nº 7.689/88.

Entretanto o Fisco, baseando-se em Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, autuou muitas dessas empresas.

Segundo esse Parecer, a obrigação das empresas contribuírem para a seguridade social sobre o lucro decorre de norma constitucional expressa, e a declaração incidental de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, obtida por muitas empresas, não impede a aplicação da Lei Orgânica da Seguridade Social (Lei 8.212/91) e disciplinamento específico posterior, considerando exigível a contribuição a partir do balanço de encerramento de 1991.

Ora, está em vigor ainda a Lei nº 7.689/88, que criou a CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO e a posterior Lei nº 8.212/91 não cuidou de recriar a

referida exação tributária, fazendo apenas referência à contribuição sobre o lucro como fonte de custeio da seguridade social. Logo, prevalecem os efeitos da coisa julgada que reconheceu a inconstitucionalidade da CONTRIBUIÇÃO para as empresas que questionaram a matéria em juízo e foram vencedoras. Repita-se, nada mudou em relação ao cálculo, ou qualquer procedimento em relação ao contribuinte. O uso dos recursos advindos dos contribuintes é que passaram a ter destinação diferente.

[...]

Uma vez obtida a sentença, e no presente caso o trânsito em julgado declarando a Lei nº 7.689/88 inconstitucional, e tendo em vista que a relação entre o Fisco e a Impugnante é continuativa, essa decisão produz efeitos futuros. Se assim não fosse, estaria a Impugnante obrigada a recorrer à Justiça todo mês para ver valer o seu direito. Esse também é o pensamento da Juíza Lúcia Valle Figueiredo, relatora do AMS 49.915-SP, do TRF 3º Região, 4ª Turma, (DJ-SP 8.2.93, p. 111), que na ementa fez constar:

[...]

Vale lembrar que no processo de nº 90.05.05466-2, a Impugnante não discutia a CSLL em relação a um determinado período. A lide objetivava a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, e a decisão foi pela concessão de segurança, no sentido de ser declarada inconstitucional a referida lei. O d. AFRF, ao justificar a ineficiência da decisão judicial, obtida pela Impugnante, para os efeitos futuros - fatos geradores, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, após o trânsito e julgado da sentença -, traz, como embasamento legal, o art. 471, inciso I do CPC, que dispõe:

[...]

Segundo este dispositivo, alegado pela própria Fazenda, se ela, por qualquer razão, considerar bom o seu direito, deverá impetrar na esfera judicial, por meio da Procuradoria da Fazenda Nacional, ação revisional do que foi estatuído na sentença, não podendo essa questão ser discutida no âmbito administrativo. Fato este que, até o momento, não ocorreu. Portanto, a decisão transitada em julgado está em pleno vigor.

Havendo uma decisão judicial transitada em julgado, tal decisão não pode ser reexaminada na esfera administrativa. [...]"

Uma vez vencido no julgamento da Impugnação, o sujeito passivo recorreu ao CARF, que deu provimento ao Recurso Voluntário. O voto condutor do acórdão recorrido tomou a seguinte trilha argumentativa para prover o recurso interposto:

“A matéria aqui discutida já foi julgada de maneira definitiva pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, inclusive sob o regime de recursos repetitivos (Representativo de Controvérsia) contido no artigo 543C, do Código de Processo Civil, que assim entendeu:

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 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. 543C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/STJ. (RESP nº 1.118.893, STJ, 1ª Seção, Rel. Ministro Arnaldo Esteves, Julgamento realizado em 23/03/2011)*

Diante do julgamento acima mencionado, percebe-se que o fundamento de autuação do Fisco, bem como o argumento utilizado pela DRJ não se sustentam, pois estes alegam que as alterações legislativas posteriores não estariam abarcadas pela decisão obtida pela Recorrente em seu Mandado de Segurança.

Percebe-se justamente o contrário. Conforme entendimento já pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça, 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, motivo pelo qual está impedido o Fisco de cobrar a exação relativamente aos exercícios posteriores em respeito à coisa julgada material.

Nesse sentido, o voto condutor proferido no julgamento do Resp 1.118.893, torna-se essencial, razão pelo qual adoto e transcrevo parte daquele voto, o qual resolve de vez a controvérsia aqui instaurada: [...]

Com efeito, a sentença do mandado de segurança nº 90.05.05466 transitou em julgado em 06/11/1992. Embora as Leis nº 8.034/1990, 8.212/1991 e 8.383/1991 e a Lei Complementar nº 70/1991 já estivessem em vigor nessa data, outras leis, no entanto, que modificaram a Lei nº 7.689/1988, foram aprovadas no curso do devido processo legislativo após o trânsito em julgado da sentença do antedito mandado de segurança nº 90.05.05466, a exemplo das Leis nº 8.541/1992 (publicada em 24/12/1992), 8.981/1995 e 9.430/1996, afora a Emenda Constitucional de Revisão nº 1/1994, a Emenda Constitucional nº 10/1996 e a decisão do Supremo Tribunal Federal prolatada no julgamento da ADI nº 15/DF.

Como se pode ver no trecho do voto condutor do acórdão recorrido supratranscrito, a decisão ora combatida valeu-se dos argumentos reunidos no julgamento do REsp nº 1.118.893. Não obstante as reverências devidas ao Superior Tribunal de Justiça, 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 nº 1.118.893 sobre a decisão proferida no julgamento da apelação contra a sentença exarada nos autos do mandado de segurança nº 90.01.05279-7-MG):

“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 nº 70/1991 e Leis nºs 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 nº 9101-002.530, cabe aduzir ao fato de que a Lei nº 7.689/1988, tanto em 1994 quanto em 1996 — anos anteriores aos anos-calendário de 2003 e 2004 — foi constitucionalmente reafirmada pelas Emendas Constitucionais nº 1/1994 e 10/1996, ao recorrerem à expressão “*mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988*”.

Ademais, como se adiantou em linhas precedentes, após o trânsito em julgado da decisão prolatada no mandado de segurança nº 90.05.05466, diversas normas foram editadas antes de 2003 (primeiro ano-calendário do lançamento de ofício) para tratar da CSLL: Lei nº 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 nº 1/1994 e 10/1996. Desse rol, apenas a Lei nº 8.541/1992 foi abarcada pelo REsp nº 1.118.893. Vale dizer: não se pode pretender que os efeitos do REsp nº 1.118.893 sejam estendidos ao caso ora em julgamento, pois o Superior Tribunal de Justiça 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 nas Leis 9.430/1996 e 10.637/2002.

Isto posto, é inevitável a percepção que os dispositivos acima, não obstante o alicerce que emprestam ao lançamento de ofício, não são lembrados no REsp nº 1.118.893. Assim, pela perspectiva ora apontada, desacolhe-se a extensão dos efeitos do REsp nº 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) nº 146.733, em 29/06/1992, o Pleno do Supremo Tribunal Federal reconheceu, em sede controle difuso, a constitucionalidade da Lei nº 7.689/1988 (com exceção do artigo 8º). Tal entendimento foi confirmado no julgamento do RE nº 138.284, também pelo Pleno do STF, em 01/07/1992, e no julgamento da ADI nº 15/DF, em 14/06/2007. Recorde-se que o acórdão do RE nº 138.284 transitou em julgado em 29/09/1992, sendo que, em 12/04/1995, foi publicada a Resolução do Senado Federal nº 11, de 04/04/1995, que suspendeu a execução do já referido artigo 8º da Lei nº 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 nº 492/2011:

“i) entendimento, manifestado pelo STF, no julgamento da ADIN nº 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

evidência 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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

juízo 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 2003 e 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 03/09/1992. Como visto, não pode prevalecer o argumento 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 nº 138.284. Nessa linha, a decisão do STF, no julgamento da ADI nº 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 do mandado de segurança nº 90.05.0546690.05.05466 não possui eficácia sobre os fatos geradores de CSLL relatados na autuação fiscal, motivo por que deve ser mantido o lançamento de ofício.

Presentes os argumentos acima colacionados, conheço do Recurso Especial fazendário para, no mérito, dar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa.