



Processo nº 10600.720020/2014-07
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.388 – CSRF / 1^a Turma
Sessão de 06 de dezembro de 2022
Recorrente ESAB INDUSTRIA E COMERCIO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Exercício: 2010, 2011

CSLL. COISA JULGADA.

Os contribuintes que possuem a seu favor decisão judicial transitada em julgado, declarando a constitucionalidade da CSLL, não podem ser compelidos a pagar tal contribuição, ainda que o STF, em controle concentrado ocorrido em momento posterior à referida decisão, declare a constitucionalidade da exação. Aplicação da orientação vinculante do STJ, no REsp nº 1.118.893-MG, julgado pelo rito dos recursos repetitivos previstos no art. 543C do CPC.

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 maioria de votos, em dar-lhe provimento para cancelar a exigência de CSLL em face da “coisa julgada”, considerando prejudicada a apreciação das demais matérias, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votaram por negar-lhe provimento. Prejudicado o exame das demais matérias. Votou pelas conclusões o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 2.182/2.226) interposto pela contribuinte em face do **Acórdão nº 1402-004.361** (fls. 2.084/2.114), por meio do qual o Colegiado *a quo*: **i)** por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário acerca da inaplicabilidade do art. 24 da Lei nº 12.249/10 para 2010; **ii)** por voto de qualidade, negou provimento ao recurso voluntário em relação, **ii.i)** à preponderância do tratado sobre a legislação interna; **ii.ii)** à questão do endividamento líquido; **ii.iii)** à incidência de multa isolada; **i.v)** ao tema "coisa julgada" da CSLL; e **iii)** por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário para acolher a informação fiscal realizada em diligência, relativamente à compensação de valores da Argentina.

Transcrevo abaixo a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2009, 2010

CSLL. LEI 7.689/1988. COISA JULGADA. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. INAPLICABILIDADE.

Com a edição de normas supervenientes à Lei nº 7.689/1988, que alteraram substancialmente as hipóteses de incidência e apuração da base de cálculo da CSLL, que modificaram as circunstâncias de direito de quando transitada a decisão, não é mais possível se falar em coisa julgada com base na decisão do STJ no REsp 1.118.893/MG.

MP 472/2009. IN 1.154/2011. LIMITE DE ENDIVIDAMENTO. JUROS. AJUSTE DA BASE DE CÁLCULO. APLICAÇÃO.

As regras criadas com o art. 24 da Lei nº 12.249/2010 já existiam no ordenamento jurídico anterior, vinculadas a questão das despesas de juros necessárias e seus limites. Assim, se valer dos critérios novos, mesmo para fatos gerados anteriores a sua edição, não ofende o ordenamento jurídico tributário.

LUCROS DE CONTROLADAS NO EXTERIOR. TRATADO "BRASILARGENTINA" PARA EVITAR BITRIBUTAÇÃO. NÃO OFENSA.

Não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Argentina e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. CONSUNÇÃO. DUPLA PENALIZAÇÃO. POSSIBILIDADE.

É cabível a cobrança de multa isolada referente a estimativas mensais do período colhido quando, no mesmo lançamento, já é aplicada a multa de ofício. Fatos gerados após ano-calendário de 2007, torna-se inaplicável a súmula CARF nº 105.

Em resumo, o presente processo é decorrente de Auto de Infração (fls. 3/20) que exige, em relação aos anos calendários de 2009 e 2010, CSLL, em razão da caracterização das seguintes infrações:

a) não recolhimento da contribuição posteriormente ao STF manifestar-se, com trânsito em julgado, sobre a constitucionalidade de sua exação;

b) falta de adição à base de cálculo do excesso de juros pagos ou creditados a empresas vinculadas no exterior; e

c) falta de adição dos lucros auferidos no exterior advindos de empresas controladas, como determina art. 1º da Lei 9.532/97 e o art. 21 da MP 2.158-35/01 (os lucros consideram-se disponibilizados na data do balanço em que foram apurados, conforme art. 74 da MP 2.158- 35/01).

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 1.417/1.478), na qual alegou, resumidamente, o seguinte:

a) violação da coisa julgada e contrários à segurança jurídica, de acordo com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF);

b) as limitações à dedutibilidade dos juros, em razão das determinações da Medida Provisória 472/09 (convertida na Lei 12.249/10), somente seriam aplicáveis a fatos geradores ocorridos a partir de 1/1/11;

c) a impugnante observou os limites à dedutibilidade de juros, já que ela também era credora da empresa estrangeira Charter Central Finance Limited;

d) os lucros auferidos pelas empresas controladas na Argentina devem ser tributados exclusivamente por aquele país, em respeito ao art. 98 do CTN, ao tratado internacional firmado com aquele país e ao posicionamento do STJ acerca do tema, no julgamento do REsp 1.325.709;

e) a impugnante tem o direito de compensar o imposto pago pelas controladas na Argentina; e

f) a multa isolada aplicada no auto de infração deve ser integralmente cancelada por equívoco no enquadramento legal e ilegalidade da cobrança cumulada com a multa de ofício (*bis in idem*).

Em 11 de setembro de 2014, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) negou provimento à defesa (cf. Acórdão de fls. 1.879/1.899).

Intimada, a contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 1.906/1.941) no qual reitera as alegações já suscitadas.

A PGFN apresentou as contrarrazões de fls. 1.946/2.019, na qual alega, resumidamente, que:

a) não possui o REsp 1.118.893/MG o alcance que pretende a recorrente, sendo a CSLL exigível nos anos dos fatos geradores;

b) Não há que se falar em majoração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL pelo art. 24 da Lei no 12.249, de 2010, uma vez que este atrela a dedução dos juros ao conceito de

despesas necessárias, previsto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964. Sendo assim, mesmo antes da publicação da Lei nº 12.249/10, os juros somente serão dedutíveis se puderem ser classificados como despesas operacionais;

c) o art. 24 da Lei nº 12.249, de 2010, não fez qualquer menção ao “endividamento líquido” que a contribuinte pretende aplicar ao caso do presente processo administrativo.

d) As normas brasileiras não extrapolaram os limites do Tratado internacional Brasil-Argentina, uma vez que definiram o que seria o lucro da pessoa jurídica situada no Brasil – termo não especificado na Convenção.

e) Também não se verifica incompatibilidade entre o disposto em normas brasileiras e nas normas da Argentina. Isso porque o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, apresenta preceitos que correspondem ao âmbito de competência do Brasil – ou seja, define o que deve ser entendido como lucro das empresas brasileiras e o momento em que será possível haver incidência do IR e da CSLL sobre estes lucros. Dessa maneira, resta evidente que a Fiscalização fundamentou seu trabalho no conceito de lucro fornecido pela legislação brasileira. Com efeito, a autoridade administrativa responsável pelo lançamento, tendo como parâmetro de interpretação o direito interno, constatou a existência de valores que se subsumiriam à hipótese que autoriza a tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

Em Sessão de 10 de abril de 2017, por meio da Resolução nº 1402-000.429 (fls. 2.024/2.032), converteu o processo em diligência para que a unidade de origem:

"analice os documentos acostados aos autos em sede de impugnação, e, sendo necessário, intime o contribuinte a demonstrar, de forma pormenorizada, a composição do valor de imposto supostamente recolhido na Argentina (incluindo as retenções) e deduzido em DIPJ, apresentando, se necessário, os documentos complementares pertinentes".

Em resposta, o Serviço de Fiscalização dos Maiores Contribuintes - SEFIM da 6ª Região Fiscal apresentou o relatório de fls. 2.043/2.057, do qual a contribuinte se manifestou às fls. 2.064/2.079.

Ato contínuo, foi proferido o referido Acórdão nº 1402-004.361 (fls. 2.084/2.114), dando parcial provimento ao recurso voluntário.

A contribuinte opôs embargos de declaração (fls. 2.140/2.160), tendo sido estes rejeitados em conformidade com o despacho de fls. 2.164/2.171.

Em seguida interpôs o recurso especial (fls. 2.182/2.226), sustentando que a decisão recorrida diverge de outras decisões do CARF no tocante às seguintes matérias: (i) *afronta à coisa julgada, ao art. 62 do CARF (REsp nº 1.118.893/MG) e ao Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011* (ii) *da nulidade da decisão que rejeitou os Embargos de Declaração – inovação de critério jurídico e cerceamento de defesa;* (iii) *da prevalência dos Tratados Internacionais frente a legislação interna (impossibilidade de aplicação do art. 74 da MP 2.158/2001);* e (iv) *da impossibilidade de cumulação da multa isolada por ausência de pagamento das estimativas (50%) com a multa de ofício (75%) – art. 44 da Lei nº 9.430/96.*

Despacho de admissibilidade de fls. 2.348/2.368 deu parcial seguimento ao recurso, nos seguintes termos:

(...)

ANÁLISE DAS DIVERGÊNCIAS

“1) Afronta à coisa julgada, ao art. 62 do CARF (REsp nº 1.118.893/MG) e ao Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011”

Em relação a esta primeira matéria, indicou-se 2(dois) paradigmas, abaixo ementados:

1º Paradigma – Ac. nº 1301-002.429 (3ª Câmara/1ª Turma/1ª Seção), cuja ementa abaixo se reproduz:

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Ano-calendário: 2009

CSLL. LIMITES DA COISA JULGADA.

Contribuintes que tenham a seu favor decisão judicial transitada em julgado, declarando a constitucionalidade da lei que instituiu o tributo, não podem ser cobrados em razão de legislação superveniente que não modifcou 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. 543C do CPC, de observância obrigatória pelo julgador administrativo, à luz no disposto no art. 62A do Regimento Interno do CARF.

2º Paradigma – Ac. nº 1302-002.286 (3ª Câmara/2ª Turma/1ª Seção), cuja ementa abaixo se reproduz:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

CSLL. COISA JULGADA. SUPERVENIÊNCIA DE AÇÃO DO STF, EM CONTROLE CONCENTRADO, RECONHECENDO A CONSTITUCIONALIDADE DA LEI TIBUTÁRIA. APLICAÇÃO NO TEMPO.

1. O advento de precedente objetivo e definitivo do STF configura circunstância jurídica nova apta a fazer cessar a eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhe forem contrárias.

2. Como a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado é automática, com o advento do precedente objetivo e 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 para frente, sem que, para tanto, necessite ajuizar ação judicial.

3. Em regra, o termo a quo para o exercício do direito conferido ao contribuinte-autor de deixar de pagar o tributo antes tido por constitucional pela coisa julgada, ou conferido ao Fisco de voltar a cobrar o tributo antes tido por inconstitucional pela coisa julgada, é a data do trânsito em julgado do acórdão proferido pelo STF.

4. Excepciona-se essa regra, no que tange ao direito do Fisco de voltar a cobrar, naquelas específicas hipóteses em que a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado tenha ocorrido em momento anterior à publicação deste Parecer, e tenha havido inércia dos agentes fazendários quanto à cobrança; nessas hipóteses, o termo a quo do direito conferido ao Fisco de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributo em questão, é a publicação do presente Parecer. (Conclusões extraídas do PARECER PGFN/CRJ. 492/2011)

5. No caso concreto, deve ser cancelado o lançamento relativo ao fato gerador da contribuição ocorrido antes da decisão definitiva do STF, proferida em controle concentrado de constitucionalidade (ADI 151/DF), pois o contribuinte ainda se encontrava abrigado pelo manto da coisa julgada obtido em ação individual e, também, o lançamento relativo ao fato gerador da contribuição ocorrido após a decisão definitiva do STF, mas somente após a publicação do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2001.

Após transcrever trechos de ambos os julgados postos em confronto, a Recorrente conclui a sua demonstração de divergência para ambos os paradigmas, nos seguintes termos:

(...)

Em relação aos 2 (dois) paradigmas em tela, a divergência jurisprudencial está bem assentada.

Dessa forma, em situações bastante assemelhadas, enquanto o acórdão recorrido para manter a exação da CSLL adota o entendimento de que o precedente do STJ fixado na sistemática dos recursos repetitivos, não seria de observância obrigatória pelo órgão de julgamento administrativo por dois motivos que se cumulam:

I) Nos casos em que há alteração no quadro legislativo da CSLL ao longo do tempo, pois o referido precedente só valeria até o fato gerador de 1992, ou seja " a decisão do STJ no REsp 1.118.893/MG, trazido pela recorrente tratou apenas dos efeitos das alterações da CSLL até a edição da Lei 8.541/1992";

II) Em face da conclusão acima, o "Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 perde seu sentido ao caso concreto".

De outra banda, com entendimento inteiramente diverso, os acórdãos paradigmas cancelaram a exação da CSLL desafiando os fundamentos acima, nos seguintes termos:

- a alteração superveniente da legislação da CSLL, analisada caso a caso, não modificou o tributo em sua essência (**1º Paradigma**); e desprezando esse aspecto ligado a eventual mutabilidade de legislação superveniente (**2º Paradigma**), fizeram prevalecer o entendimento firmado pelo STJ acerca da eficácia da coisa julgada em favor do contribuinte no sentido de afastar a exigência por sua inconstitucionalidade.

O 2º paradigma também divergiria do ac. recorrido no que concerne a aplicação dos termos previstos no Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011(vigente após 26/05/2011). **Enquanto o ac. recorrido considerou tal Parecer inaplicável ao caso concreto (em face da mutabilidade da legislação superveniente), em que o lançamento se refere aos anos de 2009 e 2010 (efetuado em 16/05/2014, após a edição do citado Parecer), em uma interpretação a contraio senso do que fora decidido neste 2º paradigma, a exigência fiscal contida no ac. recorrido também deveria ser cancelada nos termos da orientação contida pelo próprio Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011.**

Afim de melhor elucidar os pontos divergentes trago a lume trechos dos referidos julgados:

(...)

Portanto, está caracterizado o dissídio jurisprudencial em relação à **primeira matéria, devendo ser ADMITIDA**.

2) Da nulidade da decisão que rejeitou os Embargos de Declaração – inovação de critério jurídico e cerceamento de defesa

Em relação a esta primeira matéria, indicou-se como um único paradigma, abaixo ementado:

Paradigma nº 2402-004.895 (4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da 2ª Seção):

(...)

Por todo o exposto, OPINO por NÃO ADMITIR esta primeira matéria por **falta de prequestionamento e subsidiariamente, por falta de similitude fática.**

3) Da prevalência dos Tratados Internacionais frente a legislação interna (impossibilidade de aplicação do art. 74 da MP 2.158-35/2001)

Em relação a esta segunda matéria, indicou-se como paradigmas: os Acórdãos nº 1302.002-347 (2ª Turma/3ª Câmara/1ª Seção) e nº 101- 95.802 (Primeira Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes).

Os referidos paradigmas a serem apreciados possuem as seguintes ementas:

Paradigma 1 – Ac. nº 1302.002-347:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2005, 2006

(...)

LUCROS APURADOS POR COLIGADA NO EXTERIOR. ADI 2.588 E A INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL DA MP 2.15835.

Tratando-se de lucros apurados por coligada estabelecida no exterior, em país que não preveja tributação favorecida, há que prevalecer o entendimento do Supremo quando do julgamento da ADI 2.588, inclusive em respeito ao art. 62 do RICARF.

MP 2.15835, ART. 74. AFASTAMENTO. TRATADO FIRMADO PELO BRASIL E PELA ARGENTINA. PREVALÊNCIA DESTE ÚLTIMO. Os lucros apurados por controlada sediada na Argentina não podem ser objeto de tributação pelo Brasil, em relação a sua controladora aqui sediada, a luz do que reza o art. 7º do Tratado Brasil-Argentina.

2º Paradigma -Acórdão nº 101-95.802

[...]

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO FICTA PARA A CONTROLADORA AQUI NO BRASIL (MP nº 2.158-34/2001, ART. 74, § ÚNICO) – A partir da vigência do art. 74 da MP 2.158-35/2001, para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

LUCROS AUFERIDOS POR INTERMÉDIO DE COLIGADAS E CONTROLADAS NO EXTERIOR- Na Lei 9.532/97 o fato gerador era representado pelo pagamento ou crédito (conforme definido no art. 1º da Lei 9.532/97), e o que se tributavam eram os dividendos. A partir da MP 2.158-35/2001, a tributação independe de pagamento ou crédito (ainda que fictos), deixando, pois, de ter como base os dividendos.

LUCROS ORIUNDOS DE INVESTIMENTO NA ESPANHA – Nos termos da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda entre Brasil e a Espanha, promulgada pelo Decreto nº 76.975, de 1976, em se tratando de lucros apurados pela sociedade residente na Espanha e que não sejam atribuíveis a estabelecimento permanente situado no Brasil, não pode haver tributação no Brasil. Não são também tributados no Brasil os dividendos recebidos por um residente do Brasil e que, de acordo com as disposições da Convenção, são tributáveis na Espanha.

[...] (Destacou-se).

A fim de comprovar a divergência a Recorrente manejou o seu recurso, nos seguintes termos:

(...)

Da divergência constada

Apesar de as situações fáticas serem assemelhadas, **as conclusões são divergentes** no que diz respeito à interpretação dos fatos às normas, nos seguintes termos:

A decisão recorrida concluiu que as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 e as dispostas nos referidos tratados que adotam o art. 7º das Convenções sobre Dupla Tributação (ONU ou OCDE) não impediria a aplicação das referidas materialidades (art. 74), dado que **a tributação em causa NÃO incidiria “sobre o lucro de empresa estrangeira, mas os lucros da sociedade controladora sediado no Brasil, agora pelo regime de competência”, e que assim seria totalmente compatível com o fato de o artigo 74 da MP 2.158/2001 tributar o lucro da empresa residente no Brasil.**

De outra banda, os acórdãos paradigmas apontados decidiram de forma diametralmente oposta, no sentido de que haveria, sim, uma incompatibilidade, ou seja, por se tratar efetivamente da materialidade “**lucro**”, o art. 7º das respectivas Convenções sobre Dupla Tributação impediria a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, sob pena de burla aos respectivos tratados ou sob pena de também se fazer letra morta de tal regra (Artigo 7 das Convenções), uma vez que a mesma expressamente afastaria a possibilidade de qualquer ficção jurídica visando alcançar-se o lucro de empresas com domicílio fiscal extraterritorial. O segundo paradigma, subsidiariamente, atesta ainda que mesmo que a referida disponibilização se refira a “dividendos fictos”, atraindo o art. 10º da respectiva convenção-padrão, “ainda assim não caberá a tributação, em face do que dispõe o parágrafo 3 do Art. 23”.

As ementas do ac. recorrido e dos respectivos paradigmas já transcritas ao norte, e bem espelhando o conteúdo dos seus votos condutores, complementado pelos quadros comparativos trazidos pela Recorrente em seu recurso, são suficientes para atestar e ratificar a conclusão acima.

Portanto, restando demonstrada a divergência jurisprudencial, proponho que esta segunda matéria seja **ADMITIDA**.

4) Da impossibilidade de cumulação da multa isolada por ausência de pagamento das estimativas (50%) com a multa de ofício (75%) – art. 44 da Lei nº 9.430/96”.

Para este ultimo tema, indicou-se apenas um único paradigma, abaixo ementado:

PARADIGMA nº 1301-004.304 (1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária)

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

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017

[...]

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem

jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação

A Recorrente manejou o seu recurso, nos seguintes termos:

(...)

Da divergência constatada

As Recorrentes lograram êxito na demonstração da divergência:

Examinando-se **o acórdão paradigma**, verifica-se que nele foi aplicado o **princípio da consunção e cancelaram integralmente as multas isoladas** pela total impossibilidade de seu lançamento quando já aplicadas multas de ofício, **mesmo lidando-se com períodos vigentes a partir de 2007**, depois das alterações promovidas pela Lei nº 14.888/2007, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pois segundo tal julgado esse novo diploma legal veio apenas confirmar a correção da atual jurisprudência que impedia a cumulação das referidas multas.

Tal paradigma diverge, portanto, frontalmente do acórdão recorrido que, em situação assemelhada, manteve **as multas isoladas** em convivência com a multa de ofício – também **após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996, dada pela Lei 11.488/2007**. Ficou consignado que por se tratar de hipóteses de incidências distintas, que “nada há a barrar a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual”.

Seguem trechos do ac. recorrido e paradigma confrontados a fim de amparar as conclusões acima:

(...)

Portanto, as conclusões sobre esta **terceira matéria** ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se divergentes, restando **plenamente configurada a divergência jurisprudencial** apontada pela Recorrente.

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 2.018/2.051). Não questiona o conhecimento recursal e, no mérito, pugna pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e, ao contrário do que alega a recorrida, decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais que se manifestem no mesmo sentido das decisões recorridas não têm o condão de afastar *per ser* a necessária divergência jurisprudencial.

Tendo isso em vista, e apoiado também no permissivo previsto no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, conheço do presente recurso nos termos do despacho de admissibilidade de fls. 2.348/2.368.

Mérito

CSLL - coisa julgada

Nesse ponto, a controvérsia diz respeito à prevalência ou não da *coisa julgada* em face da exigência da Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL relativa aos anos-calendário 2009 e 2010, por meio de auto de infração lavrado contra a contribuinte, ora recorrente.

Trata-se de matéria conhecida do presente julgador, que inclusive foi relator do voto vencido no Acórdão nº 1201-002.635, pelo antigo voto de qualidade, quando integrante de Turma Ordinária do CARF.

Em resumo, na ocasião votei por cancelar a exigência da CSLL por entender pela supremacia da coisa julgada ante a posterior decisão do STF em controle concentrado, na linha do entendimento manifestado pelo STJ no REsp nº 1.118.893, em julgamento proferido sob o rito de recursos repetitivos (art. 543-C do CPC) e cuja ementa ora transcrevo:

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

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

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

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

4. Declarada a inexistência de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a

CSLL, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nesse diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência.

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

6. Segundo um dos precedentes que deram origem à Súmula 239/STF, em matéria tributária, a parte não pode invocar a existência de coisa julgada no tocante a exercícios posteriores quando, por exemplo, a tutela jurisdicional obtida houver impedido a cobrança de tributo em relação a determinado período, já transcorrido, ou houver anulado débito fiscal. Se for declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, não há falar na restrição em tela (Embargos no Agravo de Petição 11.227, Rel. Min. CASTRO NUNES, Tribunal Pleno, DJ 10/2/45).

7. "As Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária. Por isso, está impedido o Fisco de cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material" (REsp 731.250/PE, Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ 30/4/07).

8. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/STJ." *Grifamos*

Do julgamento em questão é possível concluir que:

(i) a decisão judicial transitada em julgado produz efeitos enquanto permanecer a situação de fato e de direito declarada na sentença, restando afastada a súmula 239 do STF¹;

(ii) alterações na lei que não mudem as características essenciais do tributo não significam alteração na situação de direito, caso a sentença invalide o tributo como um todo; e

(iii) as alterações promovidas na Lei 7.689/88 - base de incidência da CSLL - pelas Leis 7.856/89, 8.034/90, 8.383/91 e 8.541/92 não implicam em nova relação jurídico-tributária, razão pela qual não podem alterar a coisa julgada.

Ao contrário, então, do que restou decidido no acórdão recorrido, os efeitos vinculantes do referido julgamento do STJ devem ser aplicados para os fatos geradores contemplados nesse caso concreto (2009 e 2010), não se restringindo, portanto, aos anos de 1991 e 1992.

A propósito, em sessão de 12 de agosto de 2021, em julgamento do qual o presente Redator participou, prevaleceu, nessa E. 1^a Turma da CSRF, decisão no sentido de preservar a coisa julgada em situação semelhante a que ora estamos tratando.

Transcrevo a seguir a ementa do julgado referido (Acórdão n.º 9101-005.705):

¹ Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2009

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 arquétipo 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).

(Acórdão nº **9101-005.705**. Redator Designado: Caio Cesar Nader Quintella).

Ressalte-se, por fim, que temos conhecimento de que encontram-se pendentes de julgamento no STF dois recursos extraordinários que discutem o tema (RE 955.227 e RE 949.297), inclusive com votos já proferidos de forma desfavorável aos contribuintes, mas que na realidade ainda não são suficientes a impactar diretamente o desfecho deste caso concreto, seja por ainda aguardarem solução final, seja pela possibilidade de modulação de efeitos.

Pelo exposto, dou provimento ao recurso especial da contribuinte, para cancelar a exigência de CSLL em face da “coisa julgada”, considerando prejudicada a apreciação das demais matérias.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Declaração de Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Com a devida vênia do judicioso e bem fundamento voto do i. relator, divergi do seu entendimento quanto ao mérito da discussão sobre os limites objetivos da coisa julgada nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo ante a superveniência de decisão do pretório exelso reconhecendo a constitucionalidade da lei em controle concentrado (ADI), como sói ocorrer no presente caso.

Tive a oportunidade de proferir o voto vencido no Acórdão nº 9101-005.705, de 12 de agosto de 2021, no bojo do processo nº 16327.721346/2013-25, no qual foram discutidas precisamente as mesmas alegações deste processo, com a única diferença da posição subjetiva das partes, que naqueles autos eram inversas às do presente, de sorte que valho-me da análise contida naquele voto para deixar registrado meu posicionamento quanto a esta matéria, *verbis*:

[...]

O acórdão recorrido cancelou a exigência forte no fundamento de que seria aplicável ao presente caso o entendimento do STJ, consagrado no REsp. nº 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 referido dispositivo regimental no presente caso, uma vez que o REsp nº 1.118.893/MG não tem o condão de eximir *"ad aeternum"* a cobrança de CSLL contribuintes que tenham decisão transitada em julgado pela sua constitucionalidade.

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 nº 1.118.893-MG às autuações desta natureza não prescindem da análise dos fatos geradores objeto do lançamento e das normas que dão suporte à exigência 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 nº 7.689/1988. Noutros casos, mesmo diante do entendimento consubstanciado no referido 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. nº 1.118.893/MG.

Por tratar de situação fática bastante similar, peço vênia para subscrever o entendimento trazido pelo i. conselheiro Flávio Franco Correa no voto proferido no Acórdão nº 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 nº 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 nº 1.118.893 sobre a decisão proferida no julgamento da apelação contra a sentença exarada nos autos do mandado de segurança nº 90.01.052797MG):

“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 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 lançamento 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 2001 a 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 nos autos da ação declaratória nº 90.0004932-6, diversas normas foram editadas antes de 2001 (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 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 nº 01/1994;
- Lei nº 8.981/1995;
- Lei nº 9.249/1995;
- Emenda Constitucional nº 10/1996;
- Lei nº 9.316/1996;
- Lei nº 9.430/1996;
- Medida Provisória nº 1.897/1999 e reedições;
- Medida Provisória nº 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 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 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 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, sobretestado 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 transientes”, 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 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, comprehende-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 ostentando 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

fatatos 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 da ação declaratória nº 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 transcrita 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. nº 1.118.893 e da citada decisão transitada em julgado, que se limitou à lei original, instituidora do tributo.

Destarte e, com a devida vénia 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.

A Fazenda Nacional aponta, com propriedade em seu recurso, que a análise quanto a abrangência do entendimento contido no REsp nº 1.118.893, deve ser feita levando em consideração 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 Nº 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 constitucionalidade 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, ressalvando-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 reverenciandas pelos Juízes dos casos futuros e idênticos, sendo mesmo desejável que a solução se repita nos julgamentos pôsteros, 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 sobreveem 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 eminentíssima 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. CSL.
INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL. LEGISLAÇÃO
SUPERVENIENTE QUE NÃO CRIA NOVA RELAÇÃO JURÍDICO-
TRIBUTÁRIA. ALCANCE DA COISA JULGADA.*

1. *Afirmada a inconstitucionalidade material da cobrança da CSL, 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).²²²*

*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 ESTEVEZ 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 pilha 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; destarte, 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 supremidade seria atributo do decisum anterior, em detrimento do Julgado do Pretório Máximo.**

18. Nesse contexto, ademais, **cumpre 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. DOUTRINA 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 representem 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. nº 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 nº 492/2011.

A recorrida, em suas contrarrazões aponta que o Parecer PGFN 492/2011 não pode retroagir para alcançar fatos geradores anteriores a 2011 (data do Parecer), nos casos em que o Fisco não tenha efetuado o lançamento daquele determinado ano (no caso concreto, fato gerador de 2009), conforme item 78 do citado Parecer. Defende que o Parecer nº 492/2011 é claro no sentido de que não retroagirá para alcançar fatos geradores anteriores à publicação deste, que ocorreu em 30/03/2011.

Aduz, que as autuações posteriores ao julgamento da ADI nº 15 e anteriores ao Parecer da PGFN, para a cobrança da CSLL de fatos geradores anteriores à declaração de constitucionalidade da Contribuição, não podem amparar argumento no sentido de que a Fazenda não permaneceu inerte.

A PFN defendeu em seu recurso a aplicabilidade da decisão do STF, nos termos do referido parecer ao presente caso, sustentando, *verbis*:

Importante destacar a perfeita adequação do PARECER PGFN/CRJ nº 492/2011 ao presente caso, uma vez que, apesar do referido parecer possuir como regra o efeito prospectivo, foram ressalvadas expressamente as hipóteses em que a Receita Federal do Brasil não ficou inerte e autuou a empresa beneficiada por coisa julgada superada por decisão do STF.

A recorrente vem sendo objeto de sucessivas e continuas autuações de CSLL pela DEINF/SP, em períodos anteriores ao referido parecer, conforme comprovam os seguintes autos de infração: 1997: 16327.000968/2001-82 (mantido DRJ) 1999, 2002 e 2003: 16327.002083/2005-41 (mantido DRJ e conselho) 2004 e 2005: 16327.002145/2007-87 (mantido DRJ e conselho) 2007: 16327.721703/2011-93 e 16327.720195/2012-15 2008:

[...]

Exatamente neste sentido destacamos o Acórdão nº 1101001.057 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 11 de março de 2014, vejamos o teor da ementa:

“Ano-calendário: 2007, 2008

LIMITES DA COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI N.º 7.689, DE 1988. APTIDÃO DA LEI N.º 8.212, DE 1991, PARA A EXIGÊNCIA DA CSLL. O trânsito em julgado da decisão que tiver desobrigado a contribuinte do pagamento da CSLL, por considerar inconstitucional a Lei n.º 7.689, de 1988, não impede que a exação seja exigível com base em norma legal superveniente que tenha alterado substancialmente os aspectos da hipótese de incidência. A Lei n.º 8.212, de 1991, constitui fundamento legal apto para exigir a CSLL de contribuintes que se acham desobrigados, por decisão judicial definitiva, de cumprir a Lei n.º 7.689, de 1988. INEXISTÊNCIA DE INÉRCIA DO FISCO. Lançamento anterior ao Parecer PGFN/CRJ n.º 492, de 30/03/2011, comprova atuação do fisco.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. O não-recolhimento de estimativas sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada, ainda que encerrado o anocalendário.

CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO. COMPATIBILIDADE. É compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário, por caracterizarem penalidades distintas.” (grifo nosso)

Com sensibilidade e a técnica jurídica necessária para a análise e resolução de caso idêntico ao presente a Conselheira MÔNICA SIONARA SCHPALLIR CALIJURI proferiu voto-condutor em que foi afastada a tese de inércia do Fisco, situação que obstaria a aplicação dos entendimentos firmados no Parecer PGFN/CRJ 492/2011, in verbis:

“Ademais, como já dito, não se verificou em hipótese alguma a inércia do fisco. Houve um lançamento do mesmo tributo (processo n.º 13609.000300/2009-38) no ano 2009, relativo aos anos calendários 2004 a 2006. O atual processo em lide é relativo aos anos calendário 2007 e 2008. Como pode se aventar inércia do Fisco se houve dois autos de infração: O primeiro que se encerrou em 2009 e o segundo, iniciado e encerrado em 2012?” (grifo nosso)

Em suma, descabida a pretensão da recorrente de que sua coisa julgada valha mais que as leis novas e o precedente em controle concentrado do STF, visando unicamente obter uma vantagem indevida *ad aeternum* contra a tributação da CSLL.

[...]

De fato, não houve qualquer inércia por parte do Fisco em face da contribuinte, basta ver o rol de processos contendo lançamentos anteriores a este, inclusive antes da edição do referido parecer:

Ano	Processo
1997	16327.000.968/2001-82
2002 e 2003	16327.002.083/2005-41
2004 e 2005	16327.002.145/2007-87
2007	16327.721.703/2011-93

2008 16327.721.158/2012-16

Nesse sentido, entendo inteiramente aplicáveis as conclusões da citada decisão da 2ª Turma da DRJ/BH/MG no voto-condutor do acórdão 02-54.772, trazidas pela recorrente, *verbis*:

[...]

Sendo assim, em lançamento efetuado anteriormente (12/04/2011) à publicação do Parecer PGFN/CRJ nº 492, de 2011 (26/05/2011), que exigia a CSLL para períodos posteriores à publicação do ADIN 15 (01.08.2007), a RFB deixou expresso para o contribuinte como fundamento para autuar a posição do STF no sentido da constitucionalidade da Lei nº 7.689/1988, salvo quanto ao período encerrado em 31.12.1988 (que não era o caso), e que esse entendimento daria guarida à cobrança da CSLL com base nesta lei para os períodos anuais de 2007 e 2008.

Não se pode, pois, dizer que tenha havido a inércia do Fisco que mesmo antes da introdução formal (Parecer PGFN/CRJ nº 492, de 2011) no ordenamento jurídico do novo critério jurídico (o entendimento do STF, pela constitucionalidade da exação, afetou concretamente a coisa julgada obtida a favor do sujeito passivo pela sua inconstitucionalidade), já o colocava para o contribuinte-autor como fundamento para exigir-lhe a exação em questão (CSLL).

Desse modo, afasta-se no caso concreto a aplicação do princípio da segurança jurídica e os seus consectários princípios da não surpresa e da proteção à confiança, bem como por força do que prevê o art. 146 do CTN, **na medida em que não houve a inércia do Fisco que já exigia do contribuinte a CSLL com base no critério jurídico introduzido formalmente no ordenamento jurídico pelo Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, ou seja, tal critério jurídico não pode ser considerado novo para o contribuinte.**

Feitas essas considerações e tendo em vista ainda que o entendimento exposto no Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 é vinculante para a RFB, nos termos da legislação anteriormente citada, aplica-se ao caso concreto a regra geral expressa neste ato normativo que estabelece que o termo *a quo* “para que o Fisco volte a exigir tributo tido por inconstitucional em decisão transitada em julgado em controle difuso de constitucionalidade é a data do trânsito em julgado do acórdão proferido pelo STF, que em controle concentrado de constitucionalidade, julga constitucional o mesmo tributo”.

Em suma, toma-se como termo *a quo* no caso em questão (exigência da CSLL) a data de 01.08.2007, o qual foi respeitado, na medida em que em 01/10/2013 (data da ciência) exige-se a CSLL não recolhida ou declarada pela Impugnante relativamente aos anos-calendário de 2009 e 2010 (períodos posteriores à data do acórdão proferido pelo STF, que decidiu definitivamente pela constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, salvo seu art. 8º).

Enfim, rejeitam-se as preliminares invocadas pela defesa.” (grifo nosso)

Neste contexto, **restou demonstrada a perfeita adequação ao presente do Parecer PGFN/CRJ 492/2011, uma vez que pelo fato da recorrida ter sido objeto de sucessivas e continuas autuações de CSLL, em períodos anteriores ao referido parecer, resta demonstrado de forma cabal e irrefutável a**

ausência de surpresa do contribuinte e a falta de inércia do Fisco Federal, situações que excepcionam por completo a regra de irretroatividade de seu entendimento, conforme expressamente ressalvado no judicioso parecer.

[...]

De fato, algumas das autuações realizadas são inclusive anteriores ao pronunciamento do STF no âmbito da ADI nº 15, em 31/08/2007, amparadas no julgamento do RE nº 138.284, em 29/09/1992, no qual estabeleceu-se o precedente que se constituiu num parâmetro objetivo de constitucionalidade, confirmando o pronunciamento anteriormente exarado, quando do julgamento do RE nº 146.733.

Desta feita, não há qualquer surpresa ou alteração de entendimento, muito menos inércia por parte do Fisco em relação a contribuinte, ora recorrida, de sorte que não se aplica ao presente caso as conclusões contidas no item 78 do Parecer PGFN nº 492/2011.

Por fim, a contribuinte, ora recorrida, observa 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 nº 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 nº 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 nº 11, de 04/04/1995.

STJ. RESP nº 1.118.893/MG. ART. 543-C DO CPC. NÃO HÁ EFEITO VINCLANTE PARA O JULGAMENTO DO PRESENTE CASO. NÃO SE APLICA O ART. 62, §2º, DO RICARF.

No julgamento do RESP nº 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 nº 7.689/88 (somadas à Resolução do Senado Federal nº 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 pedido subsidiário efetuado pela contribuinte em seu recurso voluntário quanto à impossibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

Com efeito, são inteiramente aplicáveis ao presente caso as conclusões extraídas do citado voto. No presente caso o lançamento se refere aos anos-calendário 2009 e 2010, sendo que o processo, cujo voto foi transcrito acima, tratava do ano-calendário 2009.

Importa observar que a decisão aplicada no julgamento do processo nº 10600.720020/2014-07, que deu ensejo ao Acórdão nº 1302-002.268, do qual fui relator e que é um dos paradigmas deste recurso especial, não pode ser repetida neste feito.

A uma porque o próprio lançamento realizado em 2011 em face da mesma contribuinte, relativo aos anos-calendário de 2006 e 2007 que é discutido no referido processo, serve como demonstração inequívoca de que o Fisco não permaneceu inerte ante ao novo quadro de reconhecimento da constitucionalidade da lei, afastando-se no caso concreto a aplicação do princípio da segurança jurídica e os seus consectários princípios da não surpresa e da proteção à confiança, admitida nos itens 77 e 78 do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011

A duas, porque, conforme bem observado pelo douto representante da PFN em sua sustentação oral no julgamento, é possível identificar no repositório de jurisprudência deste Conselho a existência do Acórdão nº 9101-003.092, proferido nos autos do Processo nº 10976.000690/2008-99, no qual se discutiu a mesma exigência de CSLL em face da mesma contribuinte, quanto aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2002, 2003 e 2004, denotando a existência de lançamentos na espécie antes mesmo da edição do pelo Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, ou seja, tal critério jurídico não pode ser considerado novo para o contribuinte².

Destarte, cumpre reafirmar a inaplicabilidade das conclusões contidas nos itens 77 e 78 do Parecer PGFN nº 492/2011 que afasta sua aplicação, em obediência ao princípio da não surpresa e da segurança jurídica, nos casos em que o Fisco permaneceu inerte em exigir do contribuinte as exações que entendia devidas após a alteração do *status quo* da coisa julgada pela superveniência da decisão do STF afirmando a constitucionalidade da lei objeto de questionamento pelo contribuinte.

Assim, não há qualquer surpresa ou alteração de entendimento, muito menos inércia por parte do Fisco em relação a contribuinte, ora recorrida, de sorte que não se aplica ao presente caso as conclusões contidas no item 78 do Parecer PGFN nº 492/2011.

Por fim, impõe-se observar que esta questão está sendo objeto de julgamento já iniciado pelo STF, em recursos afetados com repercussão geral (RE 949.297 e 955.227), com votos já proferidos pela maioria dos ministros no sentido defendido pela Fazenda Nacional em suas contrarrazões.

² A existência dessa situação precedente (discutida no processo nº 10976.000690/2008-99), que demonstraria a ausência de inércia da fiscalização, não foi indicada no lançamento e nem foi arguida pela Fazenda Nacional por ocasião do julgamento que deu ensejo ao Acórdão nº 1302-002.268, sendo tal situação, portanto, desconhecida do colegiado que o proferiu naquela ocasião, levando às conclusões aplicadas naquela decisão.

Assim, como não existe previsão legal para sobrerestamento dos julgamentos administrativos até a decisão final do STF e na ausência de um pronunciamento definitivo da corte constitucional sobre a matéria, 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), me parece descabido cancelar o lançamento na esfera administrativa, uma vez que ao fim e ao cabo esta questão deveria ser definida por quem de direito: o Poder Judiciário.

Pelas razões acima expostas, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado