



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

Processo n° 10976.000385/2008-05
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° **9101-003.700 – 1ª Turma**
Sessão de 8 de agosto de 2018
Matéria CSLL - COISA JULGADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado KUTTNER DO BRASIL EQUIPAMENTOS SIDERÚRGICOS LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005

INOVAÇÕES AO TEXTO DA LEI Nº 7.689/1988. SEGUNDA AÇÃO JUDICIAL. CONFIRMAÇÃO DA PREVALÊNCIA DA COISA JULGADA.

Uma vez que o Poder Judiciário afirmou de modo definitivo, na segunda ação judicial, que a decisão transitada em julgado, na primeira ação, deve prevalecer sobre as modificações ao texto da Lei nº 7.689/1988, compreende-se que a eventual existência de ato normativo legislado posterior à Lei nº 7.689/1988, que poderia ser alegada pela Fazenda Nacional como impedimento à continuidade dos efeitos da coisa julgada, reputa-se deduzida e repelida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luis Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner,

Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial da Fazenda Nacional em face do acórdão nº 1801-00.870, assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 7.689/88
LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA.

O STJ decidiu que 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, até a data do trânsito em julgado da ADI 15, uma vez que leis supervenientes 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 teriam o condão de criar nova relação jurídico-tributária no período compreendido até setembro de 2007, o que impede o Fisco de cobrar a exação, em respeito à coisa julgada material. (Recurso Especial nº. 1.118.893/MG [2009/00111359], sujeito ao regime do art. 543C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/STJ; Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 e Parecer PGFN/CRJ/Nº 975/2011).

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Regimento Interno do CARF Art. 62A)”

De acordo com o voto condutor do aresto combatido, deve-se estender ao caso, sob a apreciação da presente instância, os efeitos da decisão do Superior Tribunal de Justiça proferida no julgamento do REsp nº 1.118.893. Assim, ainda que o Supremo Tribunal Federal tenha reconhecido a constitucionalidade da Lei nº 7.689/1988, com exceção dos artigos 8º e 9º, quando do julgamento da ADI nº 15/DF, deve prevalecer, na espécie, a anterior decisão judicial transitada em julgada que tenha afastado a cobrança da CSLL fundada na Lei nº 7.689/1998, assentando-se na tese de sua inconstitucionalidade formal, a despeito da alteração superveniente do texto da lei que deu origem à mencionada exação.

A PGFN opôs Embargos de Declaração, que foram rejeitados.

A PGFN foi cientificada no dia 26/03/2014 da decisão de rejeição dos Embargos, à e-fl. 1617. Na mesma data, interpôs Recurso Especial, com as seguintes alegações:

- 1) o acórdão proferido em sede de recurso repetitivo, embora tenha julgado caso semelhante, difere da hipótese dos autos, que trata de legislação superveniente que altera a Lei nº 7.689/1988. Ou seja, no aludido REsp nº 1.118.893, o STJ apreciou as Leis nº 7.856/1989, 8034/1990, 8212/1991, 8.383/1991, como também a Lei Complementar nº 70/91. Por outro lado, o auto de infração se fundamenta nas Leis nº 9.249/1995, 9.316/1996, 9430/1996, como também na Medida Provisória nº 1.858/1999. Essa legislação superveniente, no entanto, não foi apreciada pelo STJ, no julgado prolatado sob o regime do recurso repetitivo;
- 2) para comprovação de divergência interpretativa, são oferecidos os acórdãos paradigmas nº 1402-000.920 e 108-09.512, os quais, analisando o quanto decidido pelo STJ, concluíram pela possibilidade de se proceder ao lançamento da CSLL para os períodos subsequentes, regidos por legislação não abarcada pela decisão judicial transitada em julgado;
- 3) 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);
- 4) 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;

- 5) 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;
- 6) na via do controle concentrado, o Supremo Tribunal Federal consolidou entendimento de que a declaração de inconstitucionalidade não obsta o legislador de promulgar lei de teor idêntico ao de um texto anteriormente impugnado. Dessarte, se a declaração de inconstitucionalidade, em sede de controle concentrado, não impede a promulgação de nova norma de teor idêntico ou semelhante, notadamente a declaração incidental de constitucionalidade não possui o condão de impedir o legislador de produzir lei nova que venha disciplinar a matéria;
- 7) de todo o exposto, pode-se concluir pela obrigatoriedade da exação tributária da CSLL, nos anos-calendário de 2003 e 2005, tendo em vista as alterações legislativas posteriores, os limites objetivos do trânsito em julgado da sentença proferida no Mandado de Segurança impetrado pela recorrida, bem como em observância à decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado;
- 8) o alcance da decisão no REsp 1.118.893 que a recorrente quer obter, para ficar desobrigada do recolhimento da CSLL *definitivamente*, incluindo o período de apuração 2007, não merece ser acatado, não sendo esta a adequada interpretação do julgado proferido na sistemática do recurso repetitivo;
- 9) alfim, requer seja admitido e provido o presente Recurso Especial, reconhecendo-se como procedente o lançamento de CSLL constante dos autos.

A recorrida foi intimada em 21/08/2015, à e-fl. 1623, a apresentar contrarrazões.

Contrarrazões apresentadas no dia 04/09/2018, à e-fl. 1624. Nessa oportunidade, alega:

- 1) o apelo fazendário é contrário à decisão do Superior Tribunal de Justiça, proferida no julgamento do REsp nº 1.118.893, submetido ao rito dos recursos representativos de controvérsia, nos termos do artigo 543-C do CPC/1973;
- 2) dimana da decisão supra a impossibilidade de se cobrar a CSLL de qualquer contribuinte que possua decisão judicial transitada em julgado que o desobrigue do pagamento da CSLL, mesmo após o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal em sentido contrário;
- 3) ou seja, de acordo com o STJ, o pronunciamento da Corte Suprema não tem o condão de ferir a coisa julgada formal e materialmente operada no caso concreto dos contribuintes;
- 4) o próprio STF, no julgamento do ARE nº 864.746, em caso idêntico, reafirmou que a coisa soberanamente julgada é um instrumento de estabilidade da ordem jurídica, insuscetível à ulterior alteração, ainda que o Supremo Tribunal Federal venha a consolidar entendimento em sentido diverso;
- 5) consoante o decidido no julgamento do REsp nº 1.118.893, nenhuma lei posterior à Lei nº 7.689/1998 alterou o estado de fato ou de direito, de modo a ensejar uma revisão da decisão transitada em julgado;
- 6) a União deixou transcorrer o prazo para o ajuizamento da ação rescisória;
- 7) a Súmula nº 239 do STF não é aplicada às hipóteses em que a decisão transitada em julgado considera indevido determinado tributo, em face de vícios a ele inerentes;
- 8) ante o exposto, requer seja negado provimento ao Recurso Especial fazendário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator.

Na interposição do presente Recurso Especial, foram observados os requisitos de recorribilidade. Adotando as razões de decidir expostas no Despacho de Admissibilidade, conheço do apelo fazendário.

Consoante o Termo de Verificação Fiscal:

“Conclui-se, diante do que ora se expõe, que a empresa fiscalizada impetrou **três mandados de segurança** visando furtar-se ao recolhimento da CSLL, conforme

acima descrito; que *pretende* estar desobrigada da apuração e recolhimento da CSLL com base no primeiro destes processos acima analisado, no qual obteve sentença favorável transitada em julgado oriunda de Tribunal Regional Federal, **cuja matéria foi a seu tempo pacificada pelo Supremo Tribunal Federal** em sentido oposto ao pretendido pela interessada; que decisões judiciais das mais altas esferas do judiciário federal foram emanadas em sentido oposto ao pretendido pela fiscalizada, declarando a constitucionalidade da CSLL no caso concreto, em ações por ela mesma intentada para desobrigar-se da contribuição em anos posteriores; e que a fiscalizada pretende, ainda neste novo milênio, e virtualmente *ad aeternum*, eximir-se definitivamente de obrigação tributária, qual seja a apuração e conseqüente recolhimento da CSLL.

Ora, a pretensão da fiscalizada não resiste à análise técnica dos efeitos da decisão oposta ao fisco e constata-se a omissão de cumprimento de obrigação tributária relativa à CSLL, haja vista que o Superior Tribunal de Justiça já enfrentou essa matéria, no que se refere aos efeitos e limites da coisa julgada em situação idêntica a esta. Vale reproduzir aqui o voto do Exmº Sr. Ministro José Delgado, proferido no Recurso Especial nº 233.662/GO:

[...]

Ademais, a matéria *sub examine* já foi objeto de apreciação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio do Parecer PGFN/CRJN/Nº 1.277/94. Permitimo-nos transcrever alguns trechos deste ato que, mais uma vez, discorre com bastante pertinência acerca do aparente *imbróglio* da tributação da CSLL por parte da fiscalizada: [...]

Face às decisões judiciais proferidas nos Mandados de Segurança impetrados pela fiscalizada e às razões presentes nas decisões de tribunais superiores e naquelas apreendidas da melhor doutrina, conforme ora transcrevemos à exaustão, conclui-se que a Kuttner possui decisão favorável contra a cobrança da CSLL **apenas em relação ao exercício de 1989, ano-base 1988**.

Nos períodos ora analisados não cabe tal pretensão, demonstrada pela fiscalizada, de eximir-se obrigação de apurar e recolher esta contribuição social, sendo a exação perfeitamente devida de conformidade com aquilo que é reconhecido pelas demais empresas que apuram e recolhem esta contribuição social neste país.

De fato, penoso seria ao contribuinte pagador de seus tributos admitir que um seu concorrente estivesse exonerado do pagamento da exação, em face de coisa julgada material contrária ao entendimento do Pretório Excelso em matéria constitucional-tributária. Neste sentido, a preponderância futura e interpartes da decisão judicial que decidiu pela inconstitucionalidade da contribuição firmaria um travestido regime jurídico privilegiado, o qual é repudiado pela ordem constitucional pátria.

Ademais, ainda que se considerasse a Lei nº 7.689/88 totalmente inconstitucional, a cobrança da contribuição em questão, a partir do balanço de 1991, seria plenamente válida, **em face da aplicação dos dispositivos da Lei nº 8.212/91**, a qual foi concebida para disciplinar toda a matéria concernente as fontes de recursos da previdência social. Se, para instituir um tributo a lei deve definir-lhe o fato gerador, os contribuintes, a alíquota e base de cálculo, nenhum desses elementos essenciais falta à citada lei.

[...]

Esta lei goza da presunção de legitimidade, considerando-se que proveio do órgão competente e considerando que o Poder Judiciário não a julgou inconstitucional. Portanto, pelo amplo tratamento que lhe conferiu e por não ter sido contestada judicialmente, a Lei nº 8.212/91 legitimaria por si só a exigência da contribuição social sobre o lucro. Por fim, não é demais lembrar que o STF considera a lei ordinária federal como instrumento válido para instituir e majorar as contribuições destinadas a custear a seguridade social.

1.1 - DA FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL

Diante de todo o exposto, conclui-se que a **Kuttner encontra-se amparada tão somente pela decisão judicial proferida no Mandado de Segurança nº 89.0000811-0 referente à cobrança da contribuição social sobre o lucro relativa ao ano-base de 1988**. Portanto, a apuração e a cobrança da exação nos períodos fiscalizados (anos-calendário 2004 e 2005) é perfeitamente válida, seja em respeito às decisões proferidas nos acima referidos processos, seja em obediência às disposições constitucionais e legais que regem a matéria.” (grifei)

Pelo que se vê, o autuante se refere a três mandados de segurança impetrados pela recorrida. O relatório do acórdão ora hostilizado bem resume o históricos desses mandados de segurança, *verbis*:

“De acordo com o relato da autoridade fiscal, a empresa teria impetrado algumas ações contra a exigência da CSLL. A seguir, resumo da situação, extraído do Termo de Verificação Fiscal:

Mandado de Segurança nº 89.00.00810

Trata-se de Mandado de Segurança impetrado por diversas empresas, formando litisconsórcio, com o objetivo de que a Autoridade coatora *“se abstenha de exigir a contribuição Social instituída pela Lei nº 7.689/88, até que Lei complementar a defina, ou, sucessivamente (CPC, art. 289), pelo menos, que não a exija em relação aos resultados do período encerrado em 31.12.88”*. A sentença de 1ª instância teria exonerado as impetrantes do recolhimento da contribuição calculada sobre lucros apurados em 31/12/1988. No julgamento dos recursos interpostos o TRF da 1ª Região considerou: *“a Lei nº 7.689/88 é inconstitucional em razão, pois, de ter infringido os arts. 146, inc. III; 154, inc. I; 165, § 5º inc. III; e 195, §§ 4º e 6º, da Constituição Federal de 1988”*, dando provimento ao Recurso Adesivo das impetrantes, concedendo *“exoneração integral das empresas do recolhimento da exação”* e negando provimento ao recurso da União. O STF negou seguimento ao RE da União e a Ação Rescisória 94.01.127883/DF, distribuída em 12/05/1994, foi julgada extinta sem julgamento de mérito. Ainda de acordo com o TVF:

É de interesse notar que às fls. 272 e 273 a fiscalizada alega que o ajuizamento da rescisória faria prova de que a legislação superveniente conteria os mesmos *“vícios”* que a anterior - adiante veremos que não há vício que desautorize a eficácia sequer da Lei 7.689/88, visto que tribunais superiores declararam a validade desta e de legislação pertinente superveniente e que a própria rescisória faz prova de coisa julgada no AMS nº 89.01.136147/MG. Entretanto, embora desconheça ou pretenda desconhecer, é notório que a extensão da coisa julgada e da pretendida ação rescisória no caso em tela refere-se ao ano-base para qual a sentença foi emitida – 1988 – e que pode haver cobrança de tributo após cada fato gerador nos períodos subsequentes à coisa julgada pela presença de relações jurídico-tributárias de trato sucessivo, como a apuração e

cobrança da CSLL, que a cada ano se renovam, razão pela qual a própria fiscalizada solicitou prevenção judicial no biênio seguinte; é o que veremos mais detalhadamente adiante no presente Termo.

Mandado de Segurança nº 90.00036178

Impetrado individualmente pela empresa contra a exigência da CSLL relativa ao ano de 1989. Liminar concedida mediante depósitos. A sentença de 1ª instância concedeu em parte a segurança, reconhecendo a constitucionalidade da contribuição para o ano de 1989, determinando a aplicação da alíquota imposta pela Lei 7.689/88 (3,8%) e não a da Lei 7.856/89. Embargos de Declaração interpostos (sic) pela interessada foram julgados improcedentes. No julgamento dos recursos interpostos pela parte e pela União, o TRF da 1ª Região julgou procedente o recurso da parte e declarou a inconstitucionalidade incidental da CSLL.

O STF admitiu parcialmente o RE da União e assim se pronunciou:

"A questão veiculada no presente recurso foi decidida, pelo Egrégio Plenário da Corte (...), ocasião em que, por unanimidade dos presentes, da decisão eu não participei, se repeliu a alegação de inconstitucionalidade da Lei nº 7689/88, exceto quanto ao seu art. 8º, que foi acolhida."

Afastada a arguição de inconstitucionalidade os autos retornaram para apreciação das demais questões não apreciadas. Foram interpostos embargos de declaração de embargos de declaração considerados protelatórios, pois já teria ficado claro no julgamento dos primeiros embargos que *"Não há que se falar em existência de coisa julgada nestes autos, visto que, se assim era, nenhuma razão havia para que a ora embargante pleiteasse em sua inicial o provimento judicial no sentido de abster-se da Contribuição instituída pela Lei 7.689/88, até que Lei Complementar a definisse. Nem era exigível que esta Corte, de ofício, conhecesse da aventada coisa julgada e da prejudicialidade do extraordinário, pois vez alguma esta questão foi ventilada nos autos, sendo esta a primeira vez que o fato é argüido neste Tribunal."* Os autos foram baixados definitivamente em 2004 noticiando-se que houve questionamento da majoração das alíquotas em sede deste *mandamus*.

Mandado de Segurança nº 91.00238198

Impetrado individualmente contra a CSLL do ano de 1990. Sentença de 1ª instância negou a segurança e declarou a constitucionalidade da contribuição a partir de março de 1989, inclusive à alíquota de 10%. Foram interpostos embargos de declaração, julgado improcedente, e apelação improvida. Interpôs embargos, não acolhidos, contra o julgamento do Tribunal. Recursos Extraordinário e Especial admitidos, mas seus seguimentos foram negados pelo STF.

O agente fiscal, após tecer considerações sobre os efeitos da coisa julgada, concluiu que a empresa somente obteve decisão favorável contra a cobrança da CSLL apenas em relação ao ano-calendário 1988, razão pela qual foram objeto de lançamento a CSLL anual devida nos anos-calendário 2004 e 2005 acrescidas de multa e juros – incidente sobre o lucro tributável apurado a partir das DIPJ e escrituração contábil e fiscal, assim como a multa isolada pelo não recolhimento da CSLL devida por estimativa mensal apurada com base em balanços e balancetes, verificações no sistema SINAL e análise de DCTFs."

Por conseguinte, à luz do resumo acima delineado, a recorrida presumia-se desobrigada do recolhimento da CSLL, considerando-se amparada por decisão judicial passada

em julgado no Mandado de Segurança nº 89.00.00811, cuja exordial fora assim redigida, no que interessa (fls. 303/304):

“...esperando, a Impetrante, a procedência da presente Ação Mandamental, com a conseqüente rejeição *in totum* do ato potencial hostilizado, e ordem à Autoridade coatora para que se abstenha de exigir a Contribuição Social instituída pela Lei n.º 7.689/88, até que Lei complementar a defina, ou, sucessivamente (CPC, art. 289), pelo menos, que não a exija em relação aos resultados do período encerrado em 31.12.88”;

A Turma *a quo*, para julgar o recurso voluntário, levou em conta o seguinte:

- 1) na sentença exarada no mandado de segurança nº 89.00.00811, o juiz da causa afastou a cobrança da CSLL sobre o resultado apurado em 31/12/1988, por inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/1988 (fls. 322/324);
- 2) houve interposição de Apelação pela União, com recurso adesivo do contribuinte. No recurso adesivo, o contribuinte requereu o afastamento, *in totum*, da cobrança CSLL, ou seja, para os demais exercícios futuros, nos seguintes termos (fls. 396):

“Por todos esses atropelos, a instituição da exação padece de vícios insanáveis ao exercício regular do poder de tributar, impedindo sua cobrança válida não só no exercício financeiro de 1989, mas em todos que lhe seguirem, pelo que deve o r. Decisório ser reformado nesse sentido. E o que esperam e requerem as Recorrentes.”

- 3) o TRF da 1ª Região não proveu o recurso de apelação da União e deu provimento ao recurso adesivo (acima). Considerou que somente lei complementar pode instituir Contribuição Social e que a “Lei nº 7.689/88 é inconstitucional em razão, pois, de ter infringido os arts. 146, inc. III; 154, inc. I; 165, § 5º inc. III; e 195, §§ 4º e 6º, da Constituição Federal de 1988”, e para, *em harmonia com o pedido inaugural, reformar, em parte, a sentença, com a exoneração integral das empresas do recolhimento da exação*;
- 4) a União interpôs Recurso Extraordinário, admitido em 05/05/92 e distribuído no STF em 02/06/92. Em 29/09/92, negou-se seguimento ao Recurso Extraordinário. A decisão transitou em julgado em 03/11/92.(fl. 324);
- 5) a União ajuizou ação rescisória, visando a desconstituir a coisa julgada. Recurso Especial interposto pela Casa dos Pescadores no seio da ação rescisória nº 94.01.127883/DF, ajuizada pela União, foi julgado procedente para declarar que o autor da rescisória deveria ter providenciado a citação de todos os litisconsortes no prazo

- decadencial. Sem a citação de todos os litisconsortes, a ação rescisória foi declarada extinta sem julgamento de mérito. (fls. 336, 337, 338);
- 6) portanto, a recorrida obteve provimento favorável em sentença transitada em julgado, que a exonerou integralmente do pagamento da CSLL;
 - 7) não obstante a bem fundamentada proposição da Fiscalização, justificadamente compartilhada pela autoridade julgadora da DRJ em Belo Horizonte, o entendimento exposto no julgamento do REsp nº 233.662/GO foi modificado pelo próprio STJ, quando julgou o REsp nº 1.118.893, ao qual se aplica o regime do artigo 543-C do CPC/1973 e da Resolução 8/STJ;
 - 8) de acordo com o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.118.893, o superveniente pronunciamento do Supremo Tribunal Federal, em controle concentrado, contrário à decisão transitada em julgado, em nada pode afetar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada;
 - 9) também de acordo com a decisão proferida no julgamento do aludido REsp nº 1.118.893, as Leis nº 7.856/1989, 8.034/1990, 8.383/1991 e 8.542/1991 e a Lei Complementar nº 70/1991 não criaram relação jurídica nova, motivo por que tais leis são insusceptíveis de afetar a coisa julgada material;
 - 10) conforme Parecer PGFN/CRJ nº 975/2011 – item 20 - as orientações tecidas no Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 geram consequências jurídicas somente para os fatos geradores do tributo realizados após o trânsito em julgado de decisão do STF, nunca para os anteriores, protegendo, assim como o REsp nº 1.118.893MG, as situações pretéritas à decisão da Corte Suprema.

No tocante aos efeitos do julgamento do REsp nº 1.118.893 sobre a sentença proferida no Mandado de Segurança nº 89.00.00811, cabe opor as razões já expostas 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, pode-se aduzir que a Lei nº 7.689/1988, tanto em 1994 quanto em 1996 — anos anteriores aos anos-calendário do período entre 2004 e 2005 — 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, após o trânsito em julgado da sentença prolatada no Mandado de Segurança nº 89.00.00811, diversas normas foram editadas antes de 2004 (primeiro ano-calendário do lançamento de ofício) para tratar da CSLL: Leis 8.541/1992 (artigos 22, 38, 39, 40, 42 e 43), 8.981/1995 (artigos 35, 37, 54, 55, 57, 58, 59, 97, 100, 105), 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), afóra as Emendas Constitucionais nº 1/1994 e 10/1996. Desse rol, apenas as Leis nº 8.383/1991 e 8.541/1992 foram abarcadas pelo REsp nº 1.118.893.

Ainda é possível argumentar no sentido de que o Pleno do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 146.733, em 29/06/1992, reconheceu, em sede de 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, importa perceber 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, 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 julgamento do recurso extraordinário deve ser visto como uma atividade jurisdicional que transcende os interesses subjetivos.

Conforme 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.

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, afigura-se correta a afirmação de 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 entre 2004 e 2005. Por conseguinte, antes desse interregno já havia sido emitido pelo STF um precedente objetivo e definitivo que se consolidou em 03/09/1992. Como visto, não pode prevalecer o argumento de ofensa à 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.

Em outra passagem, a decisão recorrida assinala que, em consonância com os itens 16 a 20 do Parecer PGFN/CRJ nº 975/2011, as orientações tecidas no Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 geram consequências jurídicas somente para os fatos geradores do tributo realizados após o trânsito em julgado de decisão do STF, no julgamento da ADI nº 15/DF. Com efeito, o próprio Parecer PGFN/CRJ nº 975/2011 reitera os termos do Parecer PGFN nº 492/2011, quando este preleciona que “possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, precisamente por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade, os seguintes precedentes do STF: (i) todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade, independentemente da época em que prolatados; (ii) quando posteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC; (iii) quando anteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e sejam confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte.”

Não se pode perder de foco que o Parecer PGFN/CRJ nº 975/2011, nesse ponto, referiu-se, de acordo com os itens 13 e 14, ao fato de que o acórdão do STJ, proferido no julgamento do REsp nº 1.118.893, mencionara, *em obter dictum*, a impossibilidade de decisão posterior do STF (no caso, a ADI nº 15/DF) alcançar/revalidar decisão judicial transitada em julgado que declarou a inexistência de relação jurídico-tributária ocorrida no exercício de 1991, ou seja, de uma decisão já consolidada anteriormente à decisão da Suprema Corte. Vale dizer, o Parecer PGFN/CRJ nº 975/2011 teceu comentários a respeito dos efeitos da ADI nº 15/DF sobre a coisa julgada em razão de ter havido anterior decisão do STJ que tocara no mesmo tema.

Entretanto, como explicado neste voto e em sintonia com o entendimento exarado no Parecer PGFN nº 492/2011, reproduzido no Parecer PGFN/CRJ nº 975/2011, também possuem força para impactar o sistema jurídico os precedentes do STF anteriores a 3 de maio de 2007, “firmados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e sejam confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte”.

Todavia, deve-se frisar que o contribuinte juntou petição às efls. 1.643/1.652, posteriormente à apresentação de contrarrazões, para informar que impetrou novo Mandado de Segurança, de nº 0035592-11.2008.4.01.3800, com vistas a assegurar o direito à prevalência, a seu favor, do que fora decidido nos autos do processo judicial nº 89.00.00811-0, mesmo após a entrada em vigor das leis posteriores à Lei nº 7.689/1988 e do entendimento do STF proferido

no julgamento da ADI nº 15/DF. Nessa linha, assinalou que o novo *mandamus* já transitou em julgado de forma favorável ao cancelamento das exigências consignadas nestes autos.

Em razão da petição supracitada, os autos foram remetidos, em diligência, à ciência da PGFN, que, em resposta, manteve-se na defesa da tese a favor da obrigatoriedade da CSLL nos anos-calendário 2004 e 2005, tendo em vista as alterações legislativas, os limites objetivos do trânsito em julgado da sentença proferida no Mandado de Segurança impetrado pelo contribuinte, bem como em observância à decisão do STF em sede de controle concentrado pela constitucionalidade da instituição da CSLL.

Dentre as peças que a recorrida juntou com a petição de efls. 1.643/1.652, destaca-se o acórdão resultante do julgamento da Apelação nº 2008.38.00.036564-1, do Tribunal Regional da 1ª Região, que, reformando a decisão da 6ª Vara Federal de Minas Gerais, deu provimento ao recurso do contribuinte para “*determinar que a União se abstenha de proceder à exigência de CSLL, em face da sentença prolatada nos autos do processo nº 89.00.00811-0, que reconheceu a inconstitucionalidade da referida exação.*”

Ainda que a recorrida tenha deixado de juntar a inicial e a decisão de primeira instância do Mandado de Segurança nº 0035592-11.2008.4.01.3800, pode-se ver que o Desembargador relator da Apelação nº 2008.38.00.036564-1 expôs que KUTTNER DO BRASIL, ao propor a ação, “*objetivava ver assegurada a prevalência da decisão transitada em julgado em seu favor, nos autos do processo nº 89.00.00811-0, a qual reconheceu a inconstitucionalidade da exigência da CLS, desde a sua instituição pela Lei nº 7.689/88, uma vez que tal exação, criada pela Lei nº 7.689/88, não foi em absoluto reinstituída por diploma normativo posterior*”. Portanto, tal é o objeto da pretensão deduzida no Mandado de Segurança nº 0035592-11.2008.4.01.3800: assegurar a prevalência da coisa julgada, consolidada no processo nº 89.00.00811-0, sobre as inovações legislativas ao texto da Lei nº 7.689/1988. A União (Fazenda Nacional) interpôs Recurso Especial, cujo seguimento foi negado pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, que também negou provimento ao Agravo Regimental contra o acórdão que negou a subida do Recurso Especial. Por sua vez, o Recurso Extraordinário interposto pela União foi inadmitido na origem, o que deu ensejo à interposição de Agravo ao Supremo Tribunal Federal. Coube ao Ministro Dias Toffoli, em decisão monocrática, conhecer do Agravo e negar seguimento ao Recurso Extraordinário da União. Finalmente, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal negou provimento ao Agravo Regimental contra a negativa de seguimento do Recurso Extraordinário da União. Por fim, operou-se em trânsito em julgado, conforme certidão à efl. 1.689.

Assim postos os fatos, impõe-se cumprir a decisão judicial transitada em julgado no Mandado de Segurança nº 0035592-11.2008.4.01.3800, independentemente do entendimento deste Relator. Isso porque, de acordo com o artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição da República de 1988, não se pode excluir da apreciação judicial toda alegação de lesão ou ameaça a direito, o que consagra o princípio da inafastabilidade da jurisdição. Dessa forma, a Administração deve submeter-se ao arranjo institucional que consagrou a unidade de jurisdição, mormente em caso de decisão revestida da qualidade de imutabilidade.

No caso em lume, constata-se que o Poder Judiciário afirmou que a coisa julgada formada nos autos do processo nº 89.00.00811-0 deve prevalecer sobre as modificações ao texto da Lei nº 7.689/1988. Nessa ordem de idéias, a eventual existência de ato normativo legislado posterior à Lei nº 7.689/1988, que poderia ser alegada pela Fazenda Nacional como impedimento à continuidade dos efeitos da coisa julgada, conforma-se ao

Processo nº 10976.000385/2008-05
Acórdão n.º **9101-003.700**

CSRF-T1
Fl. 1.724

disposto no artigo 474 do Código de Processo Civil de 1973, segundo o qual, com o trânsito em julgado da sentença de mérito, reputam-se deduzidas e repelidas todas as alegações e defesas que a parte poderia opor à rejeição do pedido.

Em face do exposto, conheço do Recurso Especial para, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa.