



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10380.727679/2012-56
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-001.409 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de junho de 2014
Matéria LIMITES DA COISA JULGADA
Recorrente NACIONAL GÁS BUTANO DISTRIBUIDORA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

COISA JULGADA. PERDA DE EFICÁCIA. RESP Nº 1118893/MG.

A coisa julgada é imutável para a autoridade administrativa, e a sentença transitada em julgado somente deixa de ser eficaz por meio de outra decisão judicial que, examinando os fatos à luz das regras prescritas no Ordenamento para sua rescisão, a substitui com força de Lei para as partes envolvidas na situação de trato sucessivo. Aplica-se ao caso o REsp nº 1118893/MG, nos termos do art. 62-A do RICARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator, vencidos os Conselheiros Alberto Pinto e Waldir Rocha.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente.

(assinado digitalmente)

Eduardo de Andrade - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior (presidente da turma), Márcio Rodrigo Frizzo, Waldir Veiga Rocha, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Eduardo de Andrade e Hélio Eduardo de Paiva Araújo.

Relatório

Trata-se de apreciar Recurso Voluntário interposto em face de acórdão proferido nestes autos pela 3ª Turma da DRJ/FOR, no qual o colegiado decidiu, por unanimidade, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, conforme ementa que abaixo reproduzo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

CONCESSÃO DE LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA. INCONSTITUCIONALIDADE LEI 7.689/88. TRÂNSITO EM JULGADO. LIMITES DA COISA JULGADA. LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE.

Nas relações tributárias de natureza continuativa, não é cabível a alegação da coisa julgada em relação a fatos geradores ocorridos após alterações legislativas, posto que a imutabilidade diz respeito apenas aos fatos concretos declinados no pedido, ficando sua eficácia restrita ao período de incidência que fundamentou a busca da tutela jurisdicional. Assim, não se perpetuam os efeitos de decisão transitada em julgado, afastando a incidência da Lei nº 7.689/88, sob o fundamento de sua inconstitucionalidade, principalmente em razão da existência de pronunciamento posterior do Supremo Tribunal Federal, em sentido contrário.

Foi lavrado auto de infração para constituir CSLL relativa aos anos-calendário 2008 e 2009. A materialidade foi composta pelo próprio contribuinte, sendo adicionado pela autoridade fiscal a rubrica de multas indedutíveis, computadas em despesas operacionais, que não haviam sido consideradas pelo contribuinte.

Contribuinte alegou respaldo no Mandado de Segurança Preventivo que considerou, *incidenter tantum*, inconstitucional a Lei nº 7.689/88. Menciona a autoridade que o julgamento do Recurso Especial nº 893.863-CE, (partes: Nacional Gás Butano e Fazenda Nacional) foi prejudicial à recorrente.

Na impugnação, o contribuinte alega que impetrou Mandado de Segurança (Processo Original nº 89.0092546-6 – Nº atual 23.1989.4.5.8100), questionando a Lei nº 7.689/88. A 4ª Vara Federal declarou *incidenter tantum* a inconstitucionalidade da referida Lei na parte que tomou o mesmo fato gerador e base de cálculo do IRPJ. Tal decisão foi mantida pela 1ª Turma do TRF na 5ª Região em remessa oficial (AMS 1132-CE). O Recurso Extraordinário teve seguimento negado pelo Relator. No Agravo de instrumento nº 31.259-CE, interposto pela Fazenda Nacional, reconhecido o trânsito em julgado que considerou inconstitucional a exigência da CSLL nos termos da Lei nº 7.689/88, foi negada a inscrição em dívida ativa de débito relativo à CSLL.

Afirma que as leis posteriores à Lei nº 7.689/88 mudaram aspectos pontuais, não modificando o estado de direito anterior, e que a declaração de inconstitucionalidade não foi restrita a determinado exercício, o que afasta a Súmula STF nº 239.

Entende que o STJ, no julgamento do Resp 1118893/MG consolidou entendimento de que a exigência de tributo declarado materialmente inconstitucional ofende a coisa julgada.

Do processo, extrai-se, ainda que o TRF/5ª Região negou provimento à remessa e à apelação (fl.77). No que tange ao Recurso Extraordinário, restou não conhecido pelo STF, por não constar dos autos o acórdão do plenário do TRF que declarou a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 (fl.79). A decisão transitou em julgado em 21/11/1992 (fl. 81)

A recorrente, na peça recursal submetida à apreciação deste colegiado, alegou, em síntese, que:

- Preliminarmente,

a) nos termos do art. 62-A do RICARF, deverá ser observada a decisão adotada pelo STJ no julgamento do Resp nº 1118893/MG;

- No mérito,

b) a CSLL, contrariando mandamentos constitucionais, surgiu eivada de inconstitucionalidade, seja porque o fato gerador (lucro) coincide com o de outro tributo (IRPJ), seja porque não foi criada por Lei Complementar;

c) decisões do STJ reafirmam que se declarada a inconstitucionalidade material de norma tributária, alteração meramente quantitativa não induz à aplicação da Súmula STF nº239;

d) a decisão obtida e transitada em julgado no MS impetrado contém ordem genérica e não restrita a um determinado exercício financeiro. A decisão obtida somente pode ser desconstituída por ação rescisória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo de Andrade, Relator.

O recurso é tempestivo, e portanto, dele conheço.

A questão controvertida nestes autos é complexa e mesmo este colegiado já oscilou em sua jurisprudência.

No PA 19515.000797/2004-13 (Consórcio Nacional Volkswagen), relatado pelo ilustre Conselheiro Irineu Bianchi e julgado na sessão de 03/08/2011, este colegiado, em distinta composição, por unanimidade de votos, reconheceu a força vinculante do Resp nº 1118893/MG, nos termos do art. 62-A do RICARF, atendendo a pedido da recorrente, feito por seu patrono, da tribuna.

Naquele caso, cuidava-se de decisão transitada em julgado em 08/1993 e os créditos constituídos eram relativos aos anos-calendário de 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003, anteriores, portanto, ao julgamento da ADI 15.

Já no julgamento do PA nº 19515.003932/2007-17, relatado pelo ilustre Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior e julgado na sessão de 11/06/2013, este colegiado rechaçou o Resp nº 1.118.893-MG em prestígio ao Parecer PGFN nº 492/2011, tendo-se em vista os art. 13 e 42 da LC nº 73/93. Neste último caso, os lançamentos eram referidos aos anos-calendário de 2001 a 2006, também anteriores ao julgamento da ADIN 15.

Embora haja dispositivos inibindo implicitamente a cognição da matéria por este colegiado, por remeter a decisão, independentemente de seu conhecimento, seja às conclusões exaradas pelo STJ no Resp nº 1118893-MG, seja àquelas, em sentido absolutamente contrário, expostas no Parecer PGFN nº 492/2011, a existência desta antinomia leva, invariavelmente, à necessidade de adentrar-se ao mérito da questão, ainda que não para decidi-la pelo mérito, mas para que se possa adotar com segurança um dos caminhos já pré-estabelecidos ao julgador administrativo, oferecendo ao caso um julgamento com a necessária convicção.

O caso não possibilita saída pelos critérios tradicionais (hierárquico, cronológico, da especialidade). Primeiro, porque há uma dificuldade inerente à aplicação dos critérios, já que as normas que estabelecem as condutas a serem adotadas em relação ao tratamento da coisa julgada (conclusões do REsp 1118893/MG e do Parecer PGFN nº 492/2011) diferem das normas que lhes conferem vinculação ao julgamento administrativo (art. 62-A do Ricarf, e art. 13 e 42 da LC nº 73/93). Por fim, porque a própria tentativa de aplicação deles resulta infrutífera. Assim, pelo critério da *lex superior*, verifica-se que ambos os conteúdos prescritivos antinômicos derivam, em última análise, da vontade da mesma autoridade, o Exmo. Sr. Ministro da Fazenda, seja pela aprovação do Parecer, seja pela assinatura da Portaria que trouxe à lume o art. 62-A do RICARF. Também não há solução pelo critério da especialidade. Isto porque, embora pareçam aparentemente tratar do mesmo tema (o que, por si só, já afastaria este critério) há uma discussão preliminar sobre a matéria tratada no REsp 1118893/MG e a matéria tratada no Parecer PGFN nº 492/2011, no sentido de que **disporiam, em tese, sobre temas distintos, forçando necessariamente ao ingresso no mérito para**

verificá-la, vez que não é de pronto identificável. Por fim, é inaplicável também o critério cronológico, pois, sendo ambas contemporâneas (publicadas no primeiro semestre de 2011), não é para mim evidente da leitura dos textos que houve alguma mudança de posição temática final da autoridade que lhes impõe, demonstrando inclinação por uma ou outra via. Isto porque, a idéia principal contida no Parecer PGFN nº 492/2011, que é a desconstituição de decisão judicial por ato administrativo, baseado na mudança de jurisprudência do STF não é nova, tendo apenas ganho contornos mais específicos com a edição do parecer (veja-se, v.g., que o procedimento de lançar a CSLL, desconsiderando-se decisão transitada em julgado, já era comum bem antes do posicionamento do STF na ADI 15, baseado em: a) decisões posteriores em sentido contrário do STF no controle difuso; b) eventuais modificações de fundo promovidas pela legislação posterior à Lei nº 7689/88). Por outro lado, a decisão vinculante do STJ é tomada no âmbito do Poder Judiciário, sem qualquer participação deliberativa do Poder Executivo, exceto pela manutenção do art. 62-A do RICARF, mesmo após tornar-se a decisão definitiva.

Deste modo, inevitável o ingresso no mérito da matéria, ainda que para decidir tão somente a questão da antinomia, seguindo, assim, o escólio de Bobbio¹, para quem, na impossibilidade de se solucionar o conflito pelos critérios tradicionais, há que se tentar eliminar uma, duas, ou conservar ambas as normas antinômicas, por meio da interpretação.

Digamos então de uma maneira mais geral que, no caso de conflito entre duas normas, para o qual não valha nem o critério cronológico, nem o hierárquico, nem o da especialidade, o intérprete, seja ele juiz ou o jurista, tem à sua frente três possibilidades:

- 1) *eliminar uma;*
- 2) *eliminar as duas;*
- 3) *conservar as duas.*

Desta forma, após refletida análise, mediante este efetivo ingresso no mérito da matéria, concluí merecer reparos a adoção irrestrita do Parecer PGFN nº 492/2011, consoante adiante demonstrarei em minhas razões de votar.

a) Art. 62A do Ricarf e Efeito Repetitivo no Resp nº 1118893/MG

Preliminarmente, requer a recorrente aplicação do art. 62-A do Ricarf, mediante a reprodução, nesta decisão, do quanto decidido pelo STJ no julgamento do Resp nº 1118893/MG, sujeito ao regime do art. 543-C do CPC, que decidiu não ter sido modificada ou revogada em sua essência a relação jurídico-tributária entre contribuinte e fisco, nos termos da Lei nº 7.689/88, a inaplicabilidade da Súmula STF nº 239, porquanto afirmada a inconstitucionalidade material da cobrança da CSLL, e a impossibilidade de, por manifestação posterior do STF em sentido oposto à decisão transitada em julgado, alterar-se a coisa julgada, sob pena de se negar validade ao controle difuso de constitucionalidade.

Eis a ementa do julgado:

¹ BOBBIO, Norberto. Teoria do Ordenamento Jurídico. 10ª ed. Brasília: Editora UNB; 1999, p.100-101.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.118.893 - MG (2009/0011135-9)**RELATOR : MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA**

RECORRENTE : ALE DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA

ADVOGADO : JOSE MARCIO DINIZ FILHO E OUTRO(S)

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA

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

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

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

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

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

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

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

impedido a cobrança de tributo em relação a determinado período, já transcorrido, ou houver anulado débito fiscal. Se for declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, não há falar na restrição em tela (Embargos no Agravo de Petição 11.227, Rel. Min. CASTRO NUNES, Tribunal Pleno, DJ 10/2/45).

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, César Asfor Rocha, Hamilton Carvalhido e Castro Meira votaram com o Sr. Ministro Relator.

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

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

MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA

Relator

Regimentalmente, o art. 62-A do RICARF estabelece que as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo STF ou pelo STJ na sistemática prevista nos art. 543-B e 543-C do CPC deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do Carf, *verbis*:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C 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.

No que tange ao *decisum* proferido no Resp nº 1118893/MG, verifica-se que satisfaz as condições estabelecidas no art. 62-A, vez que o acórdão ficou sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e Resolução 8/STJ, conforme texto da ementa supracitada. Além disso, o

acórdão transitou em julgado em 09/05/2011², caracterizando-se, assim, como decisão definitiva de mérito.

O exame das matérias tratadas no Resp nº 1.118.893-MG é o meio apropriado para saber se a decisão de mérito nele exarada guarda conformidade com a questão dos autos.

b) Da matéria tratada no Resp nº 1.118.893-MG

b.1) Dos fatos

Cuida o Resp nº 1118893/MG de suposta ofensa à coisa julgada pelo TRF/1ª em execução fiscal instaurada para cobrança da CSLL, embora existisse sentença judicial transitada em julgado declarando inexistência de relação jurídica material obrigando-a ao recolhimento da exação, sob a égide da Lei nº 7.689/88.

Relativamente aos fatos analisados pelo acórdão, cabe reproduzir que havia transitado em julgado (fls.9-10/23),

em 8/9/92 (fl. 48e) sentença proferida em ação de rito ordinário, pelo juízo federal da 7ª Vara da Seção Judiciária do Estado de Minas Gerais, que declarou a inexistência de relação jurídica que obrigasse a parte recorrente a recolher a CSLL, instituída pela Lei nº 7.689/88, reputada inconstitucional.

Diante do ajuizamento de execução fiscal buscando a cobrança de valores correspondentes à CSLL referentes ao ano base de 1991, com vencimento em 30/04/92, ofereceu a parte recorrente [...] embargos à execução, sob argumento de ofensa à coisa julgada.

b.2) Manifestação posterior do STF em sentido contrário

Após, menciona o Min. Relator que o STF,

*reafirmando entendimento já adotado em processo de controle difuso, e encerrando uma discussão conduzida ao Poder Judiciário há longa data, manifestou-se, **ao julgar a 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. (grifo nosso)*

À frente o tema é retomado (fl.14/23), onde se assevera que a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada em nada se altera pelo fato de ter posteriormente se manifestado em sentido oposto, *verbis*:

² Consoante <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.2&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica> e <https://www.stj.jus.br/portal/autenticacao/assinadoDigitalmente> do STJ, disponível em:

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

Para mim não é possível afirmar que o *decisum* se refere apenas a manifestações do STF proferidas em sede de controle concentrado. A uma, porque ao não efetuar qualquer *discrimen*, mas tão somente à fórmula geral *manifestação posterior do STF em sentido oposto*, não nos cabe dizer onde não foi dito, instituindo categorias onde não foram elas criadas. A duas, por conseqüência lógica, adotando-se interpretação diversa do julgado, afinal se no entender do acórdão nem mesmo uma manifestação posterior no controle concentrado pode fragilizar a *res judicata*, que se dirá, então, da manifestação em controle difuso, em processo no qual o contribuinte não era parte.

c) Parecer PGFN nº 975/2011

Posteriormente ao trânsito em julgado do acórdão proferido no Resp nº 1118893-MG a PGFN editou o Parecer nº 975/2011, que, ao que nos parece, buscou elucidar eventuais pontos de conflito entre o acórdão do STJ e o Parecer PGFN nº 492/2011, que tinha por escopo tratar das situações de perda da eficácia de decisão transitada em julgado por decorrência de manifestação posterior do STF.

Assim, de passagem, mas com proveito sobre o tema em exposição, colho o ensejo para, delimitando o alcance do acórdão do STJ, lembrar que embora tenha-se dito no Parecer PGFN nº 975/2011 que não há conflito entre o acórdão e o Parecer nº 492/2011, tenho para mim que há colisão.

Em primeiro lugar, segundo o Parecer PGFN nº 975/2011, embora o acórdão do STJ tivesse afirmado que decisão posterior do STF (no caso, a ADI nº 15-2/DF, publicada no DJ de 31/8/2007) não poderia alcançar decisão judicial transitada em julgado que declarou a inexistência de relação jurídico-tributária ocorrida anteriormente à decisão da Suprema Corte, o fez em *obiter dictum* (e não, pois, como *ratio decidendi*).

Veja-se, a respeito, a passagem mencionada do Parecer nº 975/2011:

13. Entre suas razões de decidir, a Primeira Seção do STJ, ao tecer seu juízo acerca do debate sobre a suposta revogação da Lei nº 7.689, de 1988, pela legislação ulterior correlata, acabou adentrando em tema paralelo e manifestou seu entendimento quanto à impossibilidade da decisão do STF no julgamento da ADI nº 15-2/DF – DJ 31/8/2007 (que julgou pela constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, com exceção de seus art. 8º e 9º) atingir o caso ora analisado.

14. Destarte, embora o objeto da demanda gravitasse no exame quanto à substancialidade ou acessoriedade das alterações legislativas da CSLL posteriores à Lei nº 7.689, de 1988, a Primeira Seção do STJ sucintamente, pois em um único e breve parágrafo, pugnou, em obiter dictum, pela impossibilidade de decisão posterior do STF (no caso, a ADI nº 15-2/DF, publicada

no DJ de 31/8/2007) alcançar/revalidar decisão judicial transitada em julgado que declarou a inexistência de relação jurídico-tributária ocorrida no exercício de 1991, ou seja, de uma situação já consolidada anteriormente à decisão da Suprema Corte.

De fato, naquele caso não se cuidava de negativa de eficácia prospectiva a decisão transitada em julgado por decorrência de decisão do STF em controle concentrado, visto que os fatos narrados no processo datam de 1991 e 1992.

Mas a leitura do acórdão não me proporciona a leitura restritiva que dele faz o Parecer PGFN nº 975/2011. Isto porque vejo ali, naquele *decisum*, a resolução da questão de forma ampla, em seus variados contornos, pelo menos aqueles sujeitos à competência do STJ, embora estivesse sob apreciação tão somente a ofensa à coisa julgada, em especial aos art. 467 e 471 do CPC, *verbis*:

Art. 467. Denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário.

Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo:

A análise ampla do tema feita pelo eminente Relator revela que o acórdão buscou não só tratar da mitigação da coisa julgada feita por lei (abordagem das alterações legislativas posteriores, no caso da Lei nº 7.689/88), mas também por decisão judicial (abordagem da jurisprudência posterior do STF em sentido contrário à coisa julgada).

Para elucidar a situação, lembro que a antiga Lei de Introdução ao Código Civil (atual Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – Decreto nº 4.657/42, na redação dada pela Lei nº 12.376/2010) já prescrevia, no §3º do art. 6º, o dever da Lei nova respeitar a coisa julgada, *verbis*:

Art. 6º A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada. (Redação dada pela Lei nº 3.238, de 1957)

§ 3º Chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não caiba recurso. (Incluído pela Lei nº 3.238, de 1957)

A mesma disposição, constante do art. 5º, XXXVI, da CF/88, revela, mais uma vez preocupação do nosso Ordenamento em preservar a coisa julgada em face de lei nova.

Art. 5º. ...

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

A questão da mitigação da coisa julgada por Lei posterior foi tratada pelo acórdão, ao efetuar a análise das leis posteriores à Lei nº 7.689/88, em especial pela remissão ao voto da eminente Min. Eliana Calmon no REsp nº 731.250/PE, apontado como paradigma no recurso especial.

Mas, para além disso, também fez o acórdão a análise de violação da coisa julgada por decisão judicial, e neste ponto se situa, a meu ver, a análise de que um juiz ou um

tribunal não podem reconhecer a quebra da coisa julgada tendo por base um julgado posterior do STF em sentido contrário, sem que isso represente violação aos art. 467 e 471 do CPC.

Com respeito à conclusão quanto à *manifestação posterior do STF em sentido oposto* cuidada no REsp, entendo, como afirmei acima, da leitura do acórdão do STJ, que pode se referir tanto ao controle concentrado quanto ao controle difuso, e a mera condição de constar do rol de conclusões do acórdão já basta para sua vinculação ao julgamento administrativo, nos termos do art. 62-A do RICARF. Faço apenas esta breve consideração, porquanto a dicção do Parecer PGFN nº 492/2011 é no sentido de que eventual decisão posterior do STF em sentido contrário à *res judicata*, ainda que em controle difuso, em processo do qual o contribuinte por ela protegido não faça parte, e mesmo sem que haja posterior resolução do Senado, se confirmada posteriormente por outras decisões tomadas pelo plenário do STF, é hábil para que se aniquilem os efeitos da decisão judicial albergada pela coisa julgada.

O acórdão não abordou a possibilidade de quebra da autoridade da coisa julgada e da eficácia de decisão judicial por ato administrativo (auto de infração) que tenha como suporte de direito decisão do STF em sentido contrário e posterior à *res judicata*, porque, já em adiantado estágio aquele processo judicial, cuidava-se de apreciar a quebra da coisa julgada pelo TRF/1ª Região, ao manter o ato administrativo que primeiramente a ofendeu. Tal questão apreciarei adiante, mas por ora cumpre dizer que, nos termos da delimitação feita pelo Parecer PGFN nº 975/2011, resta aí alguma matéria que é tratada no Parecer PGFN nº 492/2011 e que não é cuidada no acórdão do STJ.

Todavia, a questão relativa à modificação de situação de direito por decisão do STF como mote hábil para *per se* cassar a autoridade de coisa julgada e desconsiderar, assim, efeitos da decisão por ela protegida, o foi, não só porque apreciado e disposto na ementa do acórdão, mas porque o acórdão efetivamente apreciou e decidiu que a quebra naquele caso resultava em violação ao art. 471 do CPC, como se infere do pedido e da decisão tomada pelo colegiado.

EMENTA

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

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

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

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

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

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

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

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

8. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/STJ.(grifo nosso)

O Parecer PGFN nº 975/2011 afirma que o Parecer PGFN nº 492/2011 trata da possibilidade de cessação da eficácia *prospectiva* de decisão transitada em julgado. Assim, *a contrario sensu*, não haveria divergência entre ele e a posição firmada no Resp 1118893-MG, porquanto a posição do STJ se limitaria tão somente a rechaçar a cessação da eficácia *retroativa* de decisão transitada em julgado. Vejam-se as passagens:

15. *Por outro lado, o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 trata, além de outras questões, sobre a possibilidade de precedente objetivo e definitivo do STF constituir instrumento hábil a fazer cessar, **prospectivamente**, a eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhes forem contrárias.*

16. *Nessa linha de entendimento, não há que se falar em divergência entre o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 e a posição firmada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.118.893-MG quanto ao alcance da ADI nº 15-2/DF, pois, em momento algum, tal Parecer defende a cessação de eficácia retroativa de decisão judicial transitada em julgado, que, se assim fosse, colidiria com o entendimento exarado no REsp nº 1.118.893-MG, mas, na verdade, sustenta a cessação de eficácia de forma exclusivamente **prospectiva**.*

17. *Explica-se: defende o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 que o contribuinte que tiver, a seu favor, decisão judicial transitada em julgado em que foi declarada a inconstitucionalidade de tributo e, em momento posterior, o STF manifestar-se pela constitucionalidade da exação, a Administração Tributária Federal poderá cobrar o tributo em relação aos fatos geradores ocorridos após o trânsito em julgado da decisão do STF. Nunca em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente!*

A conclusão pela inexistência de colisão entre o Parecer PGFN nº 492/2011 e o acórdão do STJ no REsp nº 1118893/MG merece reparo. Embora citando uma decisão posterior do STF (proferida na ADI nº 15-2) à *res judicata*, e mesmo doutrina que cuida do efeito retrospectivo de decisão do STF em sentido contrário, o acórdão do STJ conclui pela impossibilidade de um tribunal acolher pedido para afastar a eficácia da decisão judicial transitada em julgado com base em uma decisão posterior do STF. Mas isto não autoriza inferir que limitou-se ao denominado *efeito retrospectivo*, pelo qual uma decisão do STF incidiria sobre a coisa julgada anterior, atingindo fatos geradores anteriores à sua própria prolação. Isto porque a situação daqueles autos propiciava a segregação da conclusão para disciplinar diversamente efeito prospectivo e efeito retrospectivo da cessação de eficácia, vez que os fatos geradores ali tratados eram anteriores à prolação do acórdão na ADI nº15-2. Ou mesmo, simplesmente, a delimitar o julgado ao efeito retrospectivo. Mas ela não foi feita, nem no voto-condutor, nem na ementa do acórdão. Vejamos o texto da ementa:

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.*

Enfim, não vejo a limitação alegada no Parecer PGFN nº 975/2011 para aplicação do acórdão proferido no REsp nº 111.8893/MG tão somente ao mencionado efeito retrospectivo. Se o Parecer PGFN nº 492/2011 limitou-se a disciplinar situações no âmbito prospectivo, não é verdade, de outro lado, que o acórdão do STJ também se limitou a disciplinar situações no âmbito retrospectivo, porque seu texto não faz esta limitação.

Há uma razão lógica para o Parecer PGFN nº 492/2011 ter cuidado tão somente do efeito prospectivo, e ela reside no limite imposto pelo art. 146 do CTN, uma vez que se destina a reger comportamentos das autoridades administrativas.

Por sua vez, o acórdão do STJ cuida da violação aos art. 467 e 471 do CPC, que podem ocorrer tanto prospectivamente quanto retrospectivamente, embora se praticado com efeitos retrospectivos, o auto de infração não estará amparado pelo Parecer PGFN nº 492/2011. Pouco importa na análise da violação aos referidos artigos da lei processual, se a violação à coisa julgada se deu com efeito prospectivo ou com efeito retrospectivo. A questão ali posta é meramente a violação à coisa julgada. E ela sempre será posta, neste âmbito, por meio de uma contestação a um auto de infração lançado em ofensa à coisa julgada, tendo por fundamento de validade uma decisão posterior e em sentido contrário do STF ou uma lei posterior.

Decerto que poderá haver ainda apreciação do STF quanto ao seu poder qualitativo de aniquilar a coisa julgada mediante decisão tomada pelo plenário em controle difuso ou concentrado, com efeitos prospectivos. Todavia, isto não autoriza inferir que o STJ tenha passado ao largo desta questão no Resp nº 111.8893-MG. Reescrevo o trecho do acórdão, para maior elucidação:

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

A análise do STJ é feita com base na lei processual e a posição adotada busca consonância com o direito posto e com nossa posituação da coisa julgada, pela qual uma decisão transitada em julgado passa a ser imutável, salvo se, em hipóteses muito específicas (como no caso de ação rescisória, ou de revisão do julgado, se houver modificação no estado de fato ou de direito, para relação jurídica continuativa) puder a coisa julgada ser revista por outro magistrado.

Tal situação difere daquela – defendida no Parecer PGFN nº 492/2011 – pela qual mero acórdão do STF, seja em controle concentrado (com apreciação de questão abstrata) ou em controle difuso (em que apenas a Fazenda permanece como parte comum) que decida de forma diversa, seja hábil, nas situações aventadas, para *per se* cassar a coisa julgada.

Assim, devo rechaçar parcialmente as conclusões do Parecer PGFN nº 975/2011 para reconhecer coincidência temática e conclusão distinta entre o Parecer PGFN nº 492/2011 e o acórdão proferido no REsp nº 111.8893/MG, motivo pelo qual a opção de um implica o abandono de outro.

d) Modificação na situação de direito

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/06/2014 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 20/06/2014 p

or EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Entendo que, seja no controle difuso seja no concentrado, a decisão do STF que acolhe a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88 pode vir a ser considerada como uma modificação no estado de direito, relativamente à *questio* decidida e albergada pela coisa julgada.

Todavia, não há dispositivo legal positivado que faça ponte entre o quanto se dispõe num acórdão do STF em controle difuso ou concentrado e uma decisão judicial estabilizada pela coisa julgada, exceto pelas trilhas determinadas nas disposições legais vigentes, que não eximem a *questio* pacificada de um novo e específico exame judicial, se for este ainda cabível.

No caso do controle concentrado, o dispositivo ulterior é incongruente com aquele relativo à coisa julgada anterior. Tratam-se de dispositivos que estabelecem relações jurídicas distintas. Na coisa julgada anterior, declarou-se inexistência de relação jurídica entre as partes, tendo a declaração de inconstitucionalidade sido decidida como questão incidental, fundamental para a motivação, mas que, nos termos do art. 469, I, do CPC não faz coisa julgada, *verbis*:

Art. 469. Não fazem coisa julgada:

I - os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;

II - a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença;

III - a apreciação da questão prejudicial, decidida incidentalmente no processo.

Já no caso da decisão proferida na ADI nº 15-2 o dispositivo declara tão somente a inconstitucionalidade dos art. 8º e 9º da Lei nº 7.689/88, julgando improcedentes os demais pedidos formulados (entre os quais o de que fosse a Lei julgada integralmente inconstitucional). Assim, em outras palavras, julga constitucional os demais dispositivos da Lei, *verbis*:

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, conheceu da ação direta e julgou-a parcialmente procedente para declarar a inconstitucionalidade dos artigos 8º e 9º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, julgando, no mais, improcedentes os pedidos formulados. Votou o Presidente. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa e a Senhora Ministra Cármen Lúcia e, neste julgamento, a Senhora Ministra Ellen Gracie (Presidente). Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Plenário, 14.06.2007.

De se ver que a questão da inexistência de relação jurídica entre contribuinte e Fazenda - que embora tenha por motivação a declaração incidental de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, anteriormente decidida - não resta atingida por esta decisão do STF, ainda que ela valha *erga omnes*.

A novel decisão do STF, para partes sujeitas à decisão judicial anterior, ainda então com eficácia de Lei *inter partes*, pode ser vista tão somente uma modificação na situação

de direito, que deverá ser alegada como causa de pedir para que se requeira a modificação da sentença anteriormente proferida em favor do contribuinte. Nada mais.

No caso de controle difuso, não se seguem muitas variações, exceto pelo fato de que o contribuinte, alheio ao processo do qual não foi parte nem pôde se defender adequadamente, sequer tem conhecimento dela e sequer a ela se vincula. A modificação de jurisprudência experimentada pela suprema Corte, todavia, também nesta hipótese, pode ser considerada uma modificação na situação de direito, que também poderá ser alegada como causa de pedir.

e) Súmula STF nº 239

O acórdão do STJ também analisa a limitação da Súmula STF nº 239 para a situação, como a daqueles autos, em que foi declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, situação em que não há falar na restrição em tela. Veja-se:

SÚMULA Nº 239

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

Para fundamentação do afastamento da Súmula 239 relembra o voto-condutor que o verbete, datado de 1963 teve como um de seus precedentes o voto vencedor do Ministro Castro Nunes, nos autos dos Embargos no Agravo de Petição nº 11.227, que assim se manifestara à época:

O que é possível dizer, sem sair, aliás, dos princípios que governam a coisa julgada, é que esta se terá de limitar aos termos da controvérsia. Se o objeto da questão é um dado lançamento que se houve por nulo em certo exercício, claro que a renovação do lançamento no exercício seguinte não estará obstada pelo julgado. É a lição dos expositores acima citados.

Do mesmo modo, para exemplificar com outra hipótese que não precludirá nova controvérsia: a prescrição do impôsto referente a um dado exercício, que estará prescrito, e assim terá sido julgado, sem que, todavia, a administração fiscal fique impedida de lançar o mesmo em períodos subseqüentes, que não estarão prescritos nem terão sido objeto do litígio anterior.

Mas se os tribunais estatuíram sobre o impôsto em si mesmo, se o declararam indevido, se isentaram o contribuinte por interpretação da lei, ou de cláusula contratual, se houveram o tributo por ilegítimo, porque não assente em lei a sua criação ou por inconstitucional a lei que o criou em qualquer desses casos o pronunciamento judicial poderá ser rescindido pelos meios próprios, mas enquanto subsistir será um obstáculo à cobrança, que, admitida sob a razão especiosa de que a soma exigida é diversa, importaria praticamente em suprimir a garantia jurisdicional do contribuinte que teria tido, ganhando à demanda a que o arrastara o Fisco, uma verdadeira vitória de Pirro.

A ementa do acórdão citado assim ficou redigida:

Executivo fiscal – Impôsto de renda sobre juros de apólices – Coisa julgada em matéria fiscal.

É admissível em executivo fiscal a defesa fundada em "coisa julgada" para ser apreciada pela sentença final.

Não alcança os efeitos da coisa julgada em matéria fiscal, o pronunciamento judicial sôbre nulidade do lançamento do impôsto ou da sua prescrição referente a um determinado exercício, que não obsta o procedimento fiscal nos exercícios subseqüentes. (Embargos no Agravo de Petição 11.227, Rel. Min. CASTRO NUNES, Tribunal Pleno, DJ 10/2/45)

Vale lembrar que a posição tomada pelo STJ diante da aplicação da Súmula nº 239/STF é referendada pela doutrina majoritária, que já em diversas manifestações, demonstrou que a referida súmula não se aplica às situações em que a Lei que cria o tributo é declarada inconstitucional, ainda que *incidenter tantum*.

Neste sentido, lembro a reflexão autorizada de Tércio Sampaio Ferraz Júnior (Coisa julgada em matéria tributária e as alterações sofridas pela legislação da contribuição social sobre o lucro (Lei n.7.689/88). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, vol. 125, pp.72-91, fev.2006, p.81-82):

Essas posições jurisprudenciais, contudo, não são de interpretação absoluta e uniformemente literais. Acompanhando, de certo modo, a própria doutrina, o STF pronunciou-se, ao dar provimento ao RE 93.048-SP, delimitando o alcance da própria Súmula 239. Na ementa lê-se: “Não incidência. Coisa julgada. Súmula 239 (interpretação restritiva). Inaplicação da Súmula 239 à hipótese, dado que o reconhecimento da inexistência do débito tributário, ajuizado pelas mesmas partes, e declarada inconstitucional faz coisa julgada material”. O Min. Rafael Mayer, relator, conforme destaca Ruy Barbosa Nogueira (Direito Tributário Atual, vol.4, 1984, p.605), em seu voto vencedor, esclareceu nesse sentido, que a referida súmula não se aplica a casos em que

“a decisão se coloca no plano da relação de Direito Tributário material para dizer inexistente a pretensão fiscal do sujeito ativo, por inexistência da fonte legal da relação jurídica que obrigou o sujeito passivo, então não é possível renovar a cada exercício o lançamento e a cobrança do tributo, pois não há precedente vinculação substancial. A coisa julgada que daí decorre é inatingível e novas relações jurídico-tributárias só poderiam advir da mudança dos termos da relação pelo advento de uma norma jurídica nova com as suas novas condicionantes.” (RTJ 99/418)

Nota-se que as dificuldades tanto da doutrina quanto da jurisprudência estão, como dizia Rubens Gomes de Sousa, no mencionado texto, em que se encontram entre soluções extremas um “temperamento”.

A nosso ver, o problema coloca-se da seguinte maneira:

a) não se nega a coisa julgada em matéria fiscal, por outra razão não fosse que por seu caráter constitucional irrestrito;

b) quando aplicada, porém, gera uma dificuldade, cujo cerne está numa razoável compreensão dos seus limites objetivos;

c) assim, quando referida a tributos, como o imposto de renda, que são cobrados por períodos certos de tempo, dando lugar a lançamentos periódicos, geralmente com a duração de um ano, a tendência parece ser a de se aceitar uma limitação temporal do alcance;

d) contudo, **a regra da Súmula 239 exige “temperamento”** e a questão de se encontrar uma clara delimitação do *decisum* para efeito da coisa julgada torna-se problemática, **se observarmos que, em matéria fiscal, o objeto da demanda, sejam os tributos diretos ou indiretos, não é apenas a prestação devida, mas pode ser também uma situação jurídica concreta decorrente de aplicação de lei, por exemplo, declarada incidentalmente inconstitucional ou a ilegalidade de uma cobrança.** (grifo nosso)

Na mesma linha, ressaltando os ensinamentos de Celso Neves, Ruy Barbosa Nogueira, e Lucia Valle Figueiredo, André Luiz Santa Cruz Ramos (O problema da limitação temporal dos efeitos da coisa julgada em matéria tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, vol. 113, pp.17-30, fev.2005, p.22-24) afirma:

Há muitos anos, em brilhante parecer, o professor Celso Neves já alertava para a necessidade de esclarecimentos alguns pontos referentes à aplicabilidade da Súmula nº 239 do STF. Como ele bem explica, o entendimento jurisprudencial consagrado nesta súmula só se aplica “quando expressamente se refere a cobrança indevida em determinado exercício”, ou seja, “circunscrita a lide ao indébito referente a determinado exercício, a coisa julgada não o transcende, por força do próprio princípio da congruência entre o pedido e a decisão”. Em alguns casos, porém, ressalta o professor Celso Neves, a própria declaração se reveste da autoridade da coisa julgada, em vez de se ater a repelir certos lançamentos, referentes a determinados exercícios.

Não menos brilhante é a advertência feita por Ruy Barbosa Nogueira:

“Imagine-se ainda do ponto de vista prático, em um país como o Brasil, onde os maiores impostos são os continuativos ou de autolancamento, se cada contribuinte tivesse que impetrar mandado de segurança, propor ação ou ser demandado em cada ato a ser praticado, ou continuado, como ficariam os tribunais sufocados em atos repetitivos ou de rotina”.

Também aponta José Maria Tesheiner que outros autores, como Lúcia Valle Figueiredo, também criticam o enunciado da súmula em comento, afirmando a necessidade de que, sobretudo nas hipóteses de isenção, imunidade e inconstitucionalidade, não se restrinja a sentença a decidir um único fato, para um mês, ou um exercício.

Apenas no que se refere aos lançamentos, pois, é que os efeitos da coisa julgada tributária são limitados no tempo, restringindo-se ao que foi objeto do litígio. Em contrapartida, quando a demanda ataca não o lançamento, mas o imposto em si mesmo, os efeitos da coisa julgada tributária se projetam para os períodos subseqüentes. É esse o entendimento prevalecente nos precedentes que deram origem à Súmula nº 239 do STF, e assim que deve ser ela interpretada. Uma interpretação diferente só se justifica, como bem destaca Leonardo Greco, pela “esdrúxula autonomia” que os enunciados sumulares têm adquirido em relação aos seus precedentes, “tornando-se verdadeiras normas genéricas e abstratas semelhantes às emanadas pelo Poder Legislativo”. (grifos nossos)

Assim, arrematando a questão relativa à Súmula, que não se aplica em caso de declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, aduz o acórdão do STJ que em se tratando de ação declaratória, pela qual apenas se dá certeza oficial sobre a relação deduzida em juízo, não tendo nenhum outro efeito específico, seria absurdo que ela somente se

referisse a um limitado exercício, liberando o sujeito ativo para cobrar tributos nos subseqüentes.

A decisão revela que somente é aplicável a Súmula STF nº 239 se 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 referida restrição.

f) Coisa julgada e eficácia da sentença judicial

Nos termos do relatório (fl.4/23), o eminente relator, Min. Arnaldo Esteves Lima, menciona que a Fazenda defendia que “a coisa julgada não impede que lei nova passe a reger diferentemente os fatos ocorridos a partir de sua vigência, por ser a relação jurídico-tributária de caráter continuativo”

A alegação se fundava no art. 471, I, do CPC (abaixo transcrito) pois sendo a relação jurídico-tributária de trato sucessivo, segundo parte da doutrina, não faria coisa julgada³.

Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo:

I - se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito; caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;

A bem da verdade, a questão é controversa e não é unânime a afirmação de que não há coisa julgada nas relações de trato sucessivo.

Sobre o tema, Luiz Guilherme Pennacchi Dellore⁴ afirma, v.g., que não há falar em coisa julgada capaz de obstar o julgamento de uma segunda demanda se não houver identidade de ações. E como o próprio art. 471,I, do CPC admite a revisão do estatuído se houver modificação no estado de fato ou de direito, admite, pois, revisão por nova causa de pedir, e desta forma, não há a necessária tríplice identidade. Desta forma, o dispositivo não afastaria a formação da coisa julgada; ao contrário, reforça o entendimento de que se forma a *res judicata* mesmo nas relações jurídicas continuativas, sendo que a segunda ação terá por finalidade modificar a relação jurídica estipulada pela primeira sentença e não a relação jurídica originária.

Contudo, veja-se que ainda que se admita a inexistência de coisa julgada nas relações jurídicas continuadas, como são aquelas que regem a cobrança do IRPJ e da CSLL, em hipótese alguma há falar em inexistência de eficácia da primeira sentença, que somente perderia eficácia a partir do início da eficácia da segunda sentença.

³ Consoante Luiz Guilherme Penacchi Dellore esta é a posição de Vicente Greco Filho, para quem "por razões da natureza das relações jurídicas discutidas, não fazem, também, coisa julgada material: (...) IV - as sentenças, em geral, proferidas em casos de relações jurídicas continuativas, quando sobrevém modificação no estado de fato ou de direito, caso em que a parte pode pedir a revisão do que foi estatuído na sentença (art. 471, I)." (Direito processual brasileiro, v.2, p.250) apud DELLORE, Luiz Guilherme Penacchi. Das Sentenças Definitivas que não são cobertas pela coisa julgada no direito processual civil brasileiro. Dissertação de Mestrado. São Paulo, 2006, Universidade de São Paulo.

⁴ DELLORE, L.G.P. Op. Cit., p.126-127, 24/08/2001

A distinção entre autoridade da coisa julgada e eficácia da sentença foi brilhantemente defendida por Enrico Túlio Liebman na sua clássica obra *Eficácia e Autoridade da Sentença*.

Nela, o mestre italiano - que tanto influenciou nossa doutrina processual civil, e mesmo o anteprojeto Buzaid, que mesmo após várias alterações, ao se transformar no código de processo brasileiro de 1973 manteve muitas dessas influências – expôs sua distinção, tendo-se consagrado a coisa julgada como uma forma elíptica de denominar-se a *autoridade da coisa julgada*, pela qual ficaria um juiz, com os mesmos poderes e a jurisdição de um juiz anterior, impedido de conhecer de uma lide já decidida por aquele outro. Já, no que tange ao conteúdo e aos efeitos das sentenças, estas se classificariam em declaratórias, constitutivas e condenatórias.

No ensino de Liebman⁵,

Uma coisa é distinguir os efeitos da sentença segundo sua natureza declaratória ou constitutiva, outra é verificar se eles se produzem de modo mais ou menos perene e imutável. De fato, todos os efeitos possíveis da sentença (declaratório, constitutivo, executório) podem, de igual modo, imaginar-se pelo menos em sentido puramente hipotético, produzidos independentemente da autoridade da coisa julgada, sem que por isso se lhe desnature a essência. A coisa julgada é qualquer coisa que se ajunta para aumentar-lhes a estabilidade, e isso vale igualmente para todos os efeitos possíveis das sentenças.

Identificar a declaração produzida pela sentença com a coisa julgada significa, portanto, confundir o efeito com um elemento novo que o qualifica.

No mesmo diapasão, em trecho posterior, acolhendo o ensino de Carnelutti, afirma o mestre que⁶

Não se pode, pois, duvidar de que a eficácia da sentença se possa e deve distinguir da autoridade da coisa julgada; e nesse sentido é certamente de acolher a distinção formulada por CARNELUTTI entre imperatividade e imutabilidade da sentença; porque é esta imperativa e produz todos os seus efeitos ainda antes e independentemente do fato da sua passagem em julgado.

Não há como negar, das lições acima, perfeitamente acolhidas por nosso Ordenamento, que a questão da imutabilidade da decisão, ou autoridade da coisa julgada é assunto para magistrados dotados de jurisdição, jamais podendo-se nela imiscuir autoridades administrativas, a quem cumpre observar fielmente a eficácia da decisão jurisdicional (efeito da decisão) até que venha ela a ser modificada, se o for, por outra autoridade jurisdicional no exercício de sua jurisdição. Qualquer comportamento diverso da autoridade administrativa importará em desobediência da norma individual e concreta produzida e com eficácia plena.

Frisando tal conclusão, aduz Liebman, ainda, acerca da eficácia da sentença⁷

⁵ LIEBMAN, Enrico Tulio. Eficácia e autoridade da sentença - e outros escritos sobre a coisa julgada (com aditamentos relativos ao direito brasileiro). Tradução de Alfredo Buzaid e Benvindo Aires. Tradução dos textos posteriores à edição de 1945 e notas relativas ao direito brasileiro vigente de Ada Pellegrini Grinover. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p.19-20.

⁶ LIBEMANN, E.T. Op. Cit. p.46.

Não há uma declaração que se dirija a uma pessoa, de preferência a outra determinada, e nem mesmo tantas declarações quantas são as pessoas obrigadas a sujeitar-se a elas, mas um só ato que, emanado do órgão ao qual confiou a lei o poder de dizer soberanamente e com valor normativo qual seja, em caso, a sua vontade concreta, tem eficácia igual e não diferenciável para todos no âmbito do ordenamento jurídico. Também os juízes lhe estão sujeitos; não porém, de modo diverso de qualquer outro, e de todo em todo independentemente da coisa julgada; acontece apenas que, estando sempre e sem limitação investidos do poder jurisdicional dentro da esfera da própria competência, poderiam – malgrado a obrigatoriedade da precedente declaração – pronunciar em processo novo uma segunda sentença eventualmente contraditória. Para evitá-lo, serve a coisa julgada, pela qual dispõe a lei que o efeito produzido por uma sentença permanecerá irrevogavelmente adquirido.

Mas isso não é – o que se deve pôr bem claro desde já – um efeito diverso e distinto, porém tão-só uma qualidade do próprio efeito.

...

Foi somente esta estranha idéia da coisa julgada como vínculo dos juízes que pôde fazer sustentar que a sentença e a coisa julgada valessem só num futuro processo civil e não nas mil outras contingências da vida, em que pode ser necessário conhecer como é regulada pela lei determinada relação.

Consoante o escólio de Liebman, ainda atualíssimo em face da nossa legislação processual, a coisa julgada seria a definitividade da decisão, enquanto que a eficácia dos efeitos da sentença, vista como um *comando*, seria sua imperatividade.

A sentença, assim, vale como *comando*, contendo a formulação autoritativa duma vontade de conteúdo imperativo. Distinto disto é sua *imutabilidade* (ou a autoridade de sua coisa julgada), cujo poder de mutação é restrito a um círculo de juízes.

Não é diferente o que dispõe nossa lei processual, nos termos dos art. 467 e 468 do CPC (embora, como tenha bem lembrado Ada Pellegrini Grinover nas notas ao texto do jurista italiano, a redação do art. 467 tenha-se distanciado do conceito original proposto, conforme amplamente aceito pela doutrina):

Art. 467. Denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário.

Art. 468. A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas. (grifos nossos)

Como decorrência desta tomada de posição a coisa julgada deve ser observada pelas partes litigantes (limites subjetivos da coisa julgada), enquanto que a eficácia

da sentença atinge a todos, que ficam sujeitos a observá-la. E desta forma, colhendo o ensinamento para o caso prático, tem-se que a decisão transitada em julgado em desfavor da Fazenda Nacional obriga-a, bem como a seus agentes, a observar a coisa julgada e a eficácia da sentença, sob pena de se negar eficácia ao art. 468 do CPC e à sentença legitimamente proferida e transitada em julgado.

Quanto à desnecessidade de norma que cuide expressamente da eficácia geral da sentença, entende Liebman⁸ que

A eficácia geral da sentença decorre tão singela e naturalmente do caráter público universalmente reconhecido à administração da justiça, que não há necessidade de nenhuma norma especial que expressamente a sancione. Em vez disso, seria necessária uma disposição explícita contrária para sermos obrigados a considerar diversamente; mas não existe disposição restritiva nesse sentido, como não existe princípio geral de que se possa deduzir intenção análoga da lei. Por certo, seria errôneo pretender inferir uma limitação subjetiva dos efeitos da sentença da limitação subjetiva da autoridade da coisa julgada, o que suporia demonstrada a identidade da eficácia e da autoridade da sentença, que são, pelo contrário, coisas absolutamente distintas.

Nem mesmo o próprio legislador, para Liebman, escaparia dos limites impostos à coisa julgada, pois não poderia mudar a normação concreta da relação, a qual vem estabelecida para sempre pela autoridade da coisa julgada. Acaso o fizesse - e somente de modo expresse o poderia fazer isso - a nova lei teria como significação a ab-rogação implícita - na medida correspondente - da *norma que sancionou o princípio da autoridade da coisa julgada*.⁹ De relance, lembre-se que o princípio, em nosso direito, vem prescrito na própria constituição, com desdobramentos na lei de introdução às normas brasileiras e no código de processo civil, o que exigiria fosse feito, caso se pudesse fazê-lo (isto porque, nos termos do art. 60, §4º, IV, da CF/88, tal matéria não pode ser objeto de emenda constitucional), por emenda à constituição.

A doutrina coligida no acórdão proferido pelo STJ segue no mesmo sentido, tendo o relator trazido à colação o ensinamento de Eduardo Talamini (Coisa julgada e sua revisão. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p.30):

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

g) Análise da superveniência de leis posteriores à Lei nº 7.689/88

O acórdão também aprecia a alegação de que a legislação ulterior à Lei nº 7.689/88 não alterou de forma substancial a CSLL e que a decisão recorrida contraria os art. 467 e 471 do CPC, *verbis*:

⁸ Idem, *ibidem*, p.126.

⁹ Idem, *ibidem*, p.54. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Art. 467. Denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário.

Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo:

O voto-condutor do acórdão do STJ remete-se à tese já conduzida à apreciação do Tribunal nos autos do Resp 731.250/PE (Rel. Min. Eliana Calmon, 2ª Turma, DJ 30/407), apontado como paradigma, oportunidade em que se decidiu que as alterações veiculadas pelos diplomas posteriores (Lei 7856/89, 8.034/90, 8.212/91, 8.383/91 e LC 70/91) não revogaram a disciplina da CSLL, que continuou a ser cobrada em sua forma primitiva.

Neste acórdão, restou decidido que

2. A coisa julgada afastando a cobrança do tributo produz efeitos até que sobrevenha legislação a estabelecer nova relação jurídico-tributária.

...

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

Adota-se no REsp nº 1118893/MG (fl. 16/23) alguns fundamentos utilizados no acórdão mencionado, a saber:

As referidas leis tão somente modificaram a alíquota e a base de cálculo da exação e dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não tiveram o condão de estabelecer uma nova relação jurídico-tributária entre o Fisco e a executada, fora dos limites da coisa julgada.

De relance, para que não passe despercebido, vale ressaltar que a conclusão adotada pela eminente Ministra, no sentido de que mudança na base de cálculo da exação não estabelece nova relação jurídico-tributária não colide com a denominada tipologia bímembre dos tributos em nosso direito tributário, que, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho¹⁰ seria composta pela conjugação da base de cálculo e hipótese de incidência, *verbis*:

Introduzimos uma noção de indubitosa operatividade, para a qual convocamos todas as atenções: havendo desencontro entre os termos do binômio (hipótese de incidência e base de cálculo), a base é que deve prevalecer. Por isso tem o condão de infirmar o critério material oferecido no texto, que será substituído por aquele outro que percebemos medido.

Isto porque, a uma, não é qualquer aspecto da base de cálculo que tem interferência na possível classificação que o tributo venha a ostentar. A base de cálculo possui,

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2000, p.328.

em seu entender, três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma. Todavia, para infirmar o critério material, há de haver alteração substancial que importe reconhecer hipótese de incidência distinta. A duas, porque para parte significativa da doutrina, sequer a base de cálculo teria esse condão classificador, responsável por distinguir a espécie tributária, como Geraldo Ataliba¹¹, para quem é na hipótese de incidência que se encontra o verdadeiro critério classificador:

52.1 Por isso, na própria lei tributária – situado em posição essencial e nuclear – haverá de ser encontrado o elemento decisivo de classificação. Efetivamente, este está na h.i., mais precisamente, no seu aspecto material.

52.2 É a materialidade do conceito do fato, descrito hipoteticamente pela h.i. que fornece o critério para classificação das espécies tributárias.

52.3 O principal e decisivo caráter diferencial entre as espécies tributária está na conformação ou configuração e consistência do aspecto material da hipótese de incidência.

52.4 Conforme, pois, a consistência do aspecto material da h.i., será possível reconhecer as espécies de tributos.

De se ver que mera alteração na base de cálculo, inserindo aqui uma rubrica, excluindo ali outra, não tem o condão de infirmar o critério material da hipótese de incidência, que permanecerá não abalada. Continua-se a cuidar do mesmo tributo e da mesma relação jurídico-tributária.

Menciona o relator, também, o acórdão proferido também pelo STJ nos embargos de divergência (EResp) nº 731.250/PE (Rel. Min. José Delgado), opostos contra o AgRg no Ag 661.289/MG (precedente em sentido contrário), aos quais a Primeira Seção negou provimento. O acórdão que decidiu sobre os embargos tomou como razões de decidir o quanto segue:

a) o acórdão embargado está fundado em precisa análise da natureza das leis que sucessivamente foram editadas, concluindo pela identidade das condições legitimadoras da exigência do tributo em referência, como se demonstra:

As referidas leis tão-somente modificaram a alíquota e a base de cálculo da exação e dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não tiveram o condão de estabelecer uma nova relação jurídico-tributária entre o Fisco e a executada, fora dos limites da coisa julgada. Por isso, está impedido o Fisco cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material.

b) também o acórdão proferido em apelação, confirmado pelo julgado ora embargado, consignou com expressa clareza a essência da fundamentação adotada (fl. 62):

A meu ver, trata-se da mesma contribuição que foi julgada inconstitucional pela decisão deste Tribunal. Então, dessa maneira, entendo que somente com ação rescisória, se tivesse sido proposta a ação rescisória para desconstituir, em parte, o

¹¹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª edição. São Paulo: Malheiros, 2001, p.130.

acórdão, para limitar aquele exercício de 1989 é que se poderia entender inaplicável o acórdão às situações posteriores.

c) nesse contexto, o não pagamento da CSLL não se consubstancia em ilegalidade, porquanto autorizado pela coisa julgada;

d) o acórdão paradigma (AgRg no Ag 661.289/MG, DJ 1010/2005, de minha relatoria), embora tenha examinado tema semelhante, está fundado na jurisprudência então existente (2005), havendo inclusive aplicado a Súmula 83 deste Superior Tribunal de Justiça, ao litígio.

3. Destarte, no caso em apreciação, como antes demonstrado, o acórdão embargado está amparado em fundamento diverso, no sentido de que, para além da mera alteração de expressões nas diferentes legislações que regularam a CSLL, ou mesmo das alíquotas praticadas, não houve real mutação dos critérios, pressupostos e condições que já havia sido objeto de expressa declaração de inconstitucionalidade.

4. Embargos de divergência conhecidos e não-providos. (Rel. Min. JOSÉ DELGADO, Primeira Seção, DJe 16/6/08)- (grifo nosso)

Percebe-se, assim, que a posição do Tribunal é a de somente admitir os efeitos da nova lei se houver mudança na relação jurídico-tributária. Em caso contrário, somente mediante ação rescisória fica admitida tal possibilidade. Verifica-se, novamente, que esta posição está completamente desalinhada com a posição adotada no Parecer PGFN nº 492/2011 que admite que até mesmo decisão em controle difuso tomada pelo plenário e reiterada possa alterar a situação fática, autorizando – independentemente de ação rescisória – a manutenção do lançamento.

Com relação à ofensa aos art. 467 e 471, *caput*, do CPC, o acórdão conclui pela sua ocorrência no caso em tela, *verbis*:

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

h) O Parecer PGFN nº 492/2011

Paralelamente à publicação do acórdão proferido pelo STJ no Resp nº 111.8893-MG, foi editado o Parecer da PGFN nº 492/2011, o qual foi aprovado pelo Sr. Ministro da Fazenda, sendo, assim, de observação também obrigatória, nos termos do art. 42 c/c art. 13, ambos da Lei Complementar nº 73/95, pelos órgãos autônomos e entidades vinculadas.

Digno de nota é que referido parecer, embora forjado em elegante linguagem, e respaldado em vários estudos, expostos em riqueza de detalhes, chega, todavia, a conclusões com as quais não podemos concordar.

No referido Parecer, estabelece-se que:

(i) a alteração nos suportes fático ou jurídico existentes ao tempo da prolação de decisão judicial voltada à disciplina de relações jurídicas tributárias continuativas faz cessar, dali para frente, a eficácia vinculante dela emergente em razão do seu trânsito em julgado;

*(ii) 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.*

(iii) 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;

(iii) 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; por outro lado, com o advento do precedente objetivo e definitivo do STF, quando no sentido da inconstitucionalidade da lei tributária, o contribuinte-autor deixa de estar obrigado ao recolhimento do tributo, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que, para tanto, necessite ajuizar ação judicial;

(iv) 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. 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.

De plano, verifica-se que uma das primeiras conclusões a que chega o parecer é a de que

A alteração das circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes ao tempo da prolação de decisão judicial voltada à disciplina de uma dada relação jurídica tributária de trato sucessivo faz surgir uma relação jurídica tributária nova, que, por isso, não é alcançada pelos limites objetivos que balizam a eficácia vinculante da referida decisão judicial. Daí por que se diz que, alteradas as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes à época da prolação da decisão, esta naturalmente deixa de produzir efeitos vinculantes, dali para frente, dada a sua natural inaptidão de alcançar a nova relação jurídica tributária.

Com efeito, o conteúdo de tal conclusão deixa claro que a alteração da circunstância jurídica faz com que a decisão judicial *naturalmente* deixe de produzir efeitos vinculantes. Isto porque, em tese, a nova circunstância jurídica teria criado uma nova relação jurídico-tributária que não a anteriormente decidida pela *res judicata*.

Esta interpretação fica evidente da leitura das primeiras páginas do Parecer. Vejamos:

*10. Ocorre que a imutabilidade e a eficácia vinculante da decisão transitada em julgado apenas recairá sobre os desdobramentos futuros da declaração, nela contida, de existência ou inexistência da relação jurídica de direito material sucessiva deduzida em juízo, se e enquanto permanecerem inalterados os suportes fático e jurídico existentes ao tempo da sua prolação, ou seja, se e enquanto continuarem ocorrendo aqueles mesmos fatos e continuar a incidir (ou a não incidir) aquela mesma norma sob os quais o juízo de certeza se formou. **Alteradas as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes à época da prolação da decisão, o que se faz possível em face da natureza conhecidamente dinâmica dos fatos e do direito, essa decisão naturalmente deixa de produzir efeitos vinculantes, dali para frente;** trata-se da cláusula rebus sic stantibus subjacente às sentenças em geral, com especial destaque àquelas que se voltam à disciplina de relações jurídicas de trato continuado.*

*11. Veja-se que isto se dá – e eis aqui ponto essencial à compreensão de tudo o que será dito a seguir –, por razões ligadas aos limites objetivos da coisa julgada, que determinam que a eficácia vinculante que emana das decisões transitadas em julgado recaia, apenas, sobre a específica relação jurídica de direito material deduzida em juízo (apontada como existente ou inexistente) e nela apreciada, e não sobre qualquer outra. **Assim, modificados os fatos existentes ao tempo da prolação da decisão, ou alterado o direito então aplicável à espécie, estar-se-á diante de nova relação jurídica de direito material, que, justamente por ser diferente daquela nela declarada, de modo definitivo em razão do seu posterior trânsito em julgado, como existente ou inexistente, não poderá ser alcançada pelos efeitos vinculantes da referida decisão.** Tanto é assim que essa nova relação jurídica material poderá ser objeto de debate e decisão*

em nova demanda, sem que isso encontre óbice na coisa julgada anterior.

Em primeiro lugar, com a devida *venia*, e antes de qualquer consideração, não posso deixar de reconhecer que tal interpretação viola frontalmente os art. 467 e 468 do CPC, *verbis*:

Art. 467. Denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário.

Art. 468. A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas.

Tais dispositivos asseguram a autoridade da coisa julgada e a eficácia da sentença no direito brasileiro, sendo que ambas, pela dicção da conclusão, passam a ser *naturalmente* inexistentes, independentemente de manifestação jurisdicional posterior, ignorando-se por completo toda sistematização da quebra da coisa julgada em nosso direito.

Além disso, viola, também, o próprio art. 471, I, do CPC a que alude, *verbis*:

Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo:

I - se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito; caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;

Isto porque, mesmo nos casos de trato sucessivo, passa, segundo o parecer, a ser totalmente despicienda a intervenção de um magistrado para analisar a modificação no estado de fato ou de direito porventura existente, deixando de ser, assim, a coisa julgada, na dicção de Liebman, *um vínculo de juízes*, agora passível de ser *naturalmente* desconstituída.

De se ressaltar, como já fiz acima, que v.g., no caso da declaração de constitucionalidade da Lei nº 7.689/88 em controle concentrado, feita pela ADI nº 15-2, efetiva modificação na situação de direito, o dispositivo do acórdão proferido pelo STF, por natureza abstrato, nada ataca declarações de inexistência jurídica que foram decididas com decisão incidental de inconstitucionalidade da referida Lei. Da comparação, exsurge como evidência o fato de que não há identidade quanto à *res in iudicium deducta*. Mas ainda assim, pelas conclusões do parecer, teria tal decisão o condão de *naturalmente* fazer com que a decisão albergada pela coisa julgada deixe de ter eficácia.

Veja-se que não se trata de exigir a tríplice identidade, criticada por Vicente Greco Filho¹² (partes, pedido e causa de pedir), nos termos dos §§1º e 2º do art. 301 do CPC, *verbis*:

Art. 301. ...

§ 1º Verifica-se a litispendência ou a coisa julgada, quando se reproduz ação anteriormente ajuizada. (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973)

¹² GRECO FILHO, Vicente. Coisa julgada e tríplice identidade (Revisão do conceito). Revista da Faculdade de Direito das Faculdades Metropolitanas Unidas de São Paulo, São Paulo, 1991, p.27-29.

§ 2o Uma ação é idêntica à outra quando tem as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido. (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973)

Mas ao menos, há de haver coincidência das partes e relação entre o pedido e a decisão em vigor, fundada na modificação da situação de direito, originada pela decisão da suprema corte transitada em julgado em sentido contrário à *res judicata*.

É o que ensina Luiz Guilherme Pennacchi Dellore¹³, para quem

Logo, a melhor exegese do art. 471 do CPC é no sentido de que o legislador prestigia a coisa julgada. A nova sentença somente regulará a relação jurídica para o futuro.

Em síntese, no tocante às sentenças que decidem relações jurídicas continuativas, há uma situação igual à verificada nas ações de alimentos (relação jurídica continuativa que é), nos seguintes termos:

(i) caso se proponha uma segunda ação igual à primeira (identidade de partium, causa petendi, petitium), a coisa julgada formada na primeira ação provocará a extinção do segundo processo, sem julgamento de mérito (CPC, art. 267, V);

(ii) caso ocorra mudança do substrato fático, teremos alteração da causa de pedir, e, por via de consequência, do pedido, não havendo se falar em óbice da coisa julgada, visto que inexistente a triplíce identidade (alcance negativo da coisa julgada);

(iii) a sentença anteriormente proferida permanece hígida, tampouco sendo possível alterar qualquer de seus efeitos já produzidos (alcance positivo da coisa julgada); o que é modificado pela nova sentença são os efeitos da anterior – modificação que se dá ex nunc.

No caso do acórdão transitado em julgado em controle difuso – hipótese também encampada pelo Parecer PGFN nº 492/2011 - sequer há identidade de partes, vez que o contribuinte albergado pela coisa julgada não participa do processo em que há inversão da jurisprudência.

Na situação de controle concentrado, também não há identidade de partes, vez que somente as pessoas legitimadas, consoante a Lei nº 9.868/99, serão aceitas no pólo ativo da demanda. Sequer há identidade quanto às partes que deverão observar a coisa julgada, porquanto o controle concentrado estende-se a todos, consoante o parágrafo único do art. 28 da Lei nº 9.868 (transcrito abaixo), enquanto a *res judicata* anterior estende-se à Fazenda e ao contribuinte, tão somente.

Art. 28. ...

Parágrafo único. A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito

¹³ DELLORE, L.G.P. Op.Cit., p.127, de 24/08/2001

vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.

Por outro lado, embora prescreva o parágrafo único do art. 28 que a decisão tomada em sede de controle concentrado tem eficácia contra todos, não há como daí inferir, também, que ela deva atingir a coisa julgada anterior, e, pior, de forma imediata.

Em primeiro lugar, deve-se notar que a decisão judicial tomada em sede de controle concentrado, por ter eficácia contra todos assemelha-se à lei geral e abstrata, *que também tem eficácia contra todos*. Todavia, nosso sistema jurídico veda expressamente que a lei nova atinja a coisa julgada, vedação esta que se encontra encartada na própria Constituição (art. 5º, XXXVI). Não há motivos, assim, para que a decisão tomada em controle concentrado pelo Poder Judiciário ostentasse privilégio que a lei geral e abstrata, formada na casa do povo (Poder Legislativo), não possui.

Vale ressaltar, pois, que a sobredita cessação *natural* da eficácia da sentença transitada em julgado não encontra abrigo em nosso sistema jurídico, que se movimenta tão somente pela ação do homem, embora possa acolher efeitos naturais, porém trazidos ao Direito pela ação do homem, como no caso da *força maior*.

E neste caso específico dos autos, a ação do homem possui requisito adicional, pois, além do ato a ser praticado necessitar circunscrever-se às hipóteses legalmente admitidas, há que ser produzido por competente autoridade judicial, que é a legitimada para que se produza o efeito desejado da cessação da eficácia.

Em outras palavras, não há como aceitar-se no caso vertente a revogação tácita da sentença, embora possa-se falar em revogação tácita de Lei (consoante dispõe o §1º do art. 2º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro). Admite-se que uma lei nova passe a reger condutas futuras de forma diversa, sem que expressamente revogue a anterior, que dispunha em sentido diverso. Todavia, para casos concretos, levados ao Poder Judiciário e por ele definitivamente decididos, não há como ignorar a sentença irrecorrível proferida, ainda que em face de nova situação fática ou jurídica, porquanto é imprescindível que aquela mesma situação já decidida venha a ser apreciada, à luz dos novos fatos e/ou do novo direito, por um novo magistrado, que somente após conhecer deles, possa dizer se o comando jurídico com força de Lei deve ser ou não modificado.

Demais disso, como visto acima, não há nenhuma identidade entre partes, pedido ou causa de pedir.

Por fim, mas não menos importante, embora haja semelhança entre o que se decide no acórdão proferido pelo STF e na decisão transitada em julgado anterior, em especial no caso dos autos - haja vista que os efeitos declaratórios da inexistência de relação jurídica decorrem da declaração incidental de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, e a decisão proferida pelo STF limita-se a declará-la constitucional - não há qualquer identidade entre os dispositivos das referidas decisões, e, portanto, *a fortiori*, a coisa julgada formada no STF não é auto-aplicável no caso concreto já anteriormente decidido.

Isto porque embora os motivos tenham que ser levados em conta para a elaboração da sentença, eles não fazem coisa julgada, e nem a apreciação de questão prejudicial, decidida incidentalmente no processo, exceto se a parte o requerer, o juiz for competente para apreciar a matéria e constituir pressuposto necessário para o julgamento da lide, nos termos dos art. 469, I e III, *verbis*:

Art. 469. Não fazem coisa julgada:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 29/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/06/2014 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 20/06/2014 p

or EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

I - os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;

II - a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença;

III - a apreciação da questão prejudicial, decidida incidentalmente no processo.

Art. 470. Faz, todavia, coisa julgada a resolução da questão prejudicial, se a parte o requerer (arts. 5º e 325), o juiz for competente em razão da matéria e constituir pressuposto necessário para o julgamento da lide.

Esta é também a opinião de Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo¹⁴, para quem

A declaração de inconstitucionalidade de uma lei, ao menos quando ocorre no denominado controle difuso, ou por via de exceção, não pode ser objeto da coisa julgada. É que essa declaração sempre acontece na apreciação de uma questão incidental. Assim, ou será entendida como motivo da sentença, ou como questão prejudicial decidida incidentalmente no processo. E qualquer desses entendimentos leva a sua exclusão do âmbito da coisa julgada material, nos termos do art.489, incisos I e III, do Código de Processo Civil.

É importante, porém, a distinção que se há de estabelecer entre a declaração da inconstitucionalidade da lei e a declaração da inexistência da relação jurídica continuativa.

[...]

Na verdade, quando se questiona a existência de uma relação jurídica tributária, com fundamento na inconstitucionalidade da lei que criou ou aumentou o tributo, não se está no plano simplesmente normativo, ou plano da abstração jurídica. A propositura da ação declaratória pressupõe a ocorrência de fatos que sendo válida (constitucional) a lei que os descreve em sua hipótese de incidência, faz nascer a relação jurídica tributária.

Não se admite a ação declaratória da existência, ou inexistência, de relação jurídica em tese. Esta sim, seria equivalente à ação declaratória de inconstitucionalidade que só perante o Supremo Tribunal Federal pode ser promovida.

Mais adiante, prosseguem

Não se deve confundir a modificabilidade da coisa julgada em decorrência da mudança havida nos elementos de direito ou de fato formadores da relação jurídica nela albergada com a

¹⁴ MACHADO, H.B; MACHADO SEGUNDO, H.B. Coisa julgada. Decisão superveniente do STF. Relação continuativa tributária. Questões de procedimento administrativo. Multa Desproporcional e irrazoável. Revista *Dialética de Direito Tributário*, vol.123, São Paulo, pp.95-121, dez/2005, p.99-100.

sentença declaratória, com ausência de eficácia de coisa julgada que caracteriza as partes da sentença por esta não protegidas, como os fundamentos e a decisão de questões prejudiciais.

[...]

Diante do efeito da coisa julgada, e mesmo admitindo que em face da decisão do Supremo Tribunal Federal a declaração de inexistência da relação tributária resta atingida por direito novo, pensamos que a supressão dos efeitos daquela declaração não se opera automaticamente. Não é razoável entender que uma decisão, da qual a consulente não foi intimada, passe a produzir efeitos contra ele imediatamente. A ofensa aos princípios da cientificação, e do devido processo legal, seria intolerável. É necessária, como dissemos acima (itens 2.6 e 2.7), a propositura de ação de revisão ou modificação da coisa julgada.

Poder-se-ia objetar, em oposição ao que dissemos, que a propositura de uma “ação de revisão de coisa julgada” seria exigível em demanda entre dois “particulares”, mas não em questão envolvendo a Fazenda Pública, pois esta constitui seus próprios títulos executivos, não tendo, em regra, interesse processual para manejar ação de conhecimento. É preciso, porém, fazer um esclarecimento.

É verdade que a Fazenda Pública, em regra, não precisa manejar ações de conhecimento, eis que “fabrica” seus próprios títulos executivos, unilateralmente, nos quais declara a existência de direitos, constitui realidades jurídicas, e condena terceiros a observá-las. Essa premissa, porém, não autoriza a conclusão de que não seja necessária a manifestação do Judiciário, em ação de revisão da coisa julgada movida pela Fazenda Pública. Aliás, não só a propositura dessa ação é necessária, como só depois de seu julgamento, se for o caso, é que o contribuinte beneficiado pela coisa julgada estará novamente sujeito ao tributo. E, como dizíamos, a premissa não afasta a necessidade de a Fazenda manejar a ação, no caso de que se cuida, porque se tem um impedimento de ordem judicial à sua atuação, que somente pelo próprio Judiciário pode ser removido.

O raciocínio é o mesmo aplicado à rescisória: embora a Administração possa constituir seus próprios títulos, no âmbito da chamada autotutela vinculada, isso não a exime de propor ação rescisória (que é ação de conhecimento...) quando for o caso.

Assim, é certo que não existe positividade deste poder *natural* de cassação dos efeitos de decisão judicial em nosso direito processual, passando-se ao largo das regras prescritas para modificação de sentença judicial.

A falta de suporte no direito positivo para a defesa desta desconsideração da coisa julgada já foi objeto de dura crítica na doutrina. Fernanda Donnabella Camano de Souza¹⁵ alega que

¹⁵ SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. Breves comentários sobre o Parecer PGFN/CRJ nº492/2011-Coisa julgada em matéria tributária. Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 201, São Paulo, pp.70-82, jun/2012, p.71-76.

Sem sombra de dúvida, o argumento da descontinuidade da coisa julgada é tese da Fazenda Nacional porque, como bem assinala José Ignácio Botelho de Mesquita, “é que isto só convém à Fazenda Pública, sempre às voltas com a omissão dos que não propõem a tempo as rescisórias de seu interesse” buscando validar sempre perante a comunidade jurídica as autuações, mesmo em face do trânsito em julgado.

É tese da Fazenda Nacional, pois em 2003 foi publicado, pelo mesmo órgão, o Parecer nº 3.401, em que a situação era inversa, ou seja, alguns contribuintes haviam perdido a demanda relativa ao Finsocial e, posteriormente, o STF declarou inválido o tributo acima da alíquota de 0,5% para as empresas que não fossem exclusivamente prestadoras de serviços. Temendo uma avalanche de pedidos de restituição/compensação por parte dos contribuintes vencidos e que haviam recolhido o Finsocial acima de 0,5%, a PGFN, que hoje declara que a coisa julgada pode ser simplesmente desconsiderada, naquele Parecer defendeu de forma ferrenha o instituto, alegando que:

“36. Todavia, de tudo quanto até aqui se falou, parece claro que a intangibilidade da coisa julgada, a que está submetida a situação daqueles contribuintes que tiveram seus depósitos judiciais convertidos em renda da União, dispensa discussão sobre o termo inicial do prazo de decadência para repetição do indébito tributário. (...)”

41. A decisão proferida no RE 150.764/PE, que declarou a inconstitucionalidade da norma que majorou a alíquota da exação, na via de defesa, não atinge automaticamente situações concretas formadas sob a égide e durante a vigência da norma impugnada. De lembrar que, se antes da declaração de inconstitucionalidade, a norma impugnada serviu de fundamento para sentenças judiciais, já passadas em julgado e executadas, não é possível que essas sentenças sejam atingidas pela declaração de inconstitucionalidade a ponto de se anular a coisa julgada e desfazer a execução (cobrança da exação).(...)

42. Assim, de um lado, ninguém mais poderá invocar a norma fulminada para sustentar pretensão individual, mas a decisão do STF que fulminou a norma também não poderá ser invocada para automática e imediatamente, desfazer situações jurídicas concretas e atingir direitos subjetivos, porque não foram o objeto da pretensão declaratória de inconstitucionalidade.(...)”

Ou seja, dependendo do lado em que se encontra, a interpretação da Fazenda Nacional ora defende, ora ataca a coisa julgada, o que, no mínimo, gera sentimento de imenso descrédito no estudo apresentado no Parecer nº 492/2011.

É possível – e até compreensível – que a PGFN alegue que os institutos processuais evoluíram (inclusive com a inovação da sistemática da repercussão geral e dos recursos repetitivos) e, portanto, o entendimento prolatado no Parecer nº 3.401/2002 estaria ultrapassado. Mas não há como negar que a interpretação jurídica da PGFN varia de forma casuística, a depender do seu interesse, “a denotar a natureza francamente demagógica da opção pela ruptura da intangibilidade da coisa julgada”, nas palavras de José Ignácio Botelho de Mesquita.

Adiante, prossegue Donnabela¹⁶, asseverando que

¹⁶ Idem. *Ibidem*, p. 76; 80. MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Para fugir, contudo, da discussão de tamanha magnitude e instabilidade acerca da “relativização da coisa julgada inconstitucional”, a PGFN adota a teoria de que o Parecer não tem relação com tal “relativização” do instituto; em verdade, seria bem “simples”: sequer o Judiciário precisaria se pronunciar novamente porque eventual alteração dos fatos ou da situação jurídica (legislação ou entendimento do STF), “automaticamente” faria com que a decisão não prevalecesse para o futuro. Ou seja, a PGFN, por meio de um parecer divulgado com o timbre (o peso) de tal instituição, argumenta que o Executivo está autorizado, em uma penada, a ignorar a coisa julgada nas situações especificadas.

[...]

Não se nega, em absoluto, a tendência atual da jurisprudência de equiparação do controle concentrado de constitucionalidade ao difuso, relativamente aos efeitos transcendentais das decisões proferidas no âmbito deste último; mas daí a afirmar a PGFN que tais decisões prolatadas, após a resolução definitiva da demanda, implicam criação de direito novo capaz de interromper o conteúdo estabilizado pela *res judicata*, seria autorizá-la a criar regras novas no sistema sem competência para tanto.

A afirmação da PGFN no sentido de que o suporte fático seria o mesmo (isto é, mesmos fatos geradores), mas o direito – agora revestido do juízo de certeza e definitividades – seria diverso, não resiste a uma análise técnica da tríplice identidade da demanda à luz do provimento jurisdicional definitivo.

A crítica aguda às conclusões do Parecer PGFN nº 492/2011 a que chega a doutrina de Fernanda Donabella, em tons que prefiro diluir, por não concordar com a idéia do casuísmo, a depender do lado da Fazenda, não retira, contudo, o brilho de suas conclusões, em especial, quando afirma que, se acatados os termos do Parecer, estaria agora o Executivo autorizado a, numa penada, ignorar a coisa julgada, conclusão esta a que já havíamos chegado e com a qual nos inclinamos totalmente. Convergimos também quanto fato de que a alegação de que o direito é diverso não resiste, conforme já abordei, a uma análise técnica da tríplice identidade da demanda à luz do provimento jurisdicional definitivo.

Com efeito, constatado que a novel decisão tomada pelo STF, em controle difuso ou concentrado, não possui o condão de desestabilizar a decisão judicial passada em julgado, e sabendo-se que somente o ato humano é capaz de inovar o Direito, exsurge com evidência que é exatamente o ato administrativo de lançamento tributário aquele que promoverá a desconsideração dos efeitos da decisão judicial, se chancelado for, dando-se guarida ao que se poderia chamar de *desconsideração administrativa* da coisa julgada. Afinal, estaríamos suprimindo uma atividade judicial faltante por uma administrativa.

A aproximação da questão abordada no Parecer PGFN nº 492/2011, conforme bem assinala Fernanda Donnabella, guarda semelhança com o tema atual da relativização da coisa julgada, pela qual vem se permitindo a quebra da coisa julgada em determinadas situações muito específicas. É certo que já no início do Parecer PGFN nº 492/2011 rechaça-se qualquer vinculação da tese ali exposta com a tese da relativização da coisa julgada, mas sem dúvida, como, aliás, admitido no próprio parecer, ambas as teorias possuem o mesmo “pano de fundo”. Vejamos o que diz o parecer:

Já pelo segundo registro preliminar, pretende-se, já neste momento inicial, espancar eventuais dúvidas quanto ao objeto que será realmente enfrentado no presente Parecer. Com esse escopo, vale esclarecer que não se pretende tratar, a seguir, da conhecida questão da “relativização da coisa julgada inconstitucional”, embora seja certo que esta - quando trazida

para o campo do Direito Tributário-, assim como a que será especificamente enfrentada neste Parecer, possuem o mesmo tema como “pano de fundo”, qual seja, o já referido tema dos “reflexos gerados pela alteração da jurisprudência do STF em relação à coisa julgada em matéria tributária”.

À frente, ao tratar do tema, o Parecer PGFN nº 492/2011 afirma que reside a principal diferença entre a tese proposta (que se poderia chamar de descon sideração administrativa da coisa julgada) e a tese da relativização da coisa julgada no fato de que a relativização opera de forma pretérita, modificando efeitos já produzidos pela sentença transitada em julgado, enquanto que pela tese proposta, a mudança jurisprudencial operada no STF passaria a ter efeitos meramente prospectivos, resguardados os efeitos da sentença já produzidos.

Menciono o termo *descon sideração administrativa* da coisa julgada, pois, na própria exposição das formas de *relativizar* a coisa julgada de trato sucessivo tributário o parecer expõe quais as formas de se fazê-la, as quais – concorde-se ou não com a tese da relativização - se dão sempre por meio de uma decisão judicial que irá analisar especificamente o pedido e a causa de pedir da Fazenda em face de uma decisão do STF. São elas: (i) ação rescisória (art. 485 do CPC); (ii) impugnação à sentença (art. 475-L, inc.II, §1º do CPC); (iii) embargos à execução de sentença contra a Fazenda Pública (art. 741, parágrafo único do CPC).

Ao contrário, pela tese proposta, a *res judicata* é afastada por mera análise de autoridade fiscal no caso concreto, em procedimento fiscal, e portanto, ainda sequer sujeita ao contraditório administrativo (Art. 14, Decreto nº 70.235/72), tendo por base uma decisão do STF adotada em controle difuso ou concentrado, a qual se deseja aplicar a uma situação específica sem o exame de um magistrado sobre sua efetiva procedência no caso concreto.

Veja-se à frente que nos próprios termos do parecer, no caso da relativização da coisa julgada, que a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de uma dada lei, declarada pelo STF, *será utilizada como **fundamento** para desconstituir anterior coisa julgada*, sujeita, assim, no âmbito de um processo, à análise de um magistrado, e não de autoridade fiscal.

83. Registre-se - sem, no entanto, qualquer pretensão de aprofundar e, menos ainda, de esgotar o tema, que não se insere no objeto deste Parecer -, que essa relativização da coisa julgada inconstitucional, ao menos em princípio, e à luz do sistema jurídico positivo, somente pode ser alcançada mediante o manejo de um dos seguintes mecanismos processuais (nos quais a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de uma dada lei, declarada pelo STF, será utilizada como fundamento para desconstituir anterior coisa julgada): (i) da ação rescisória (art. 485 do CPC), que, desde que ajuizada no prazo decadencial apropriado, tem sido admitida como capaz de desconstituir coisas julgadas contrárias à posterior jurisprudência do STF, seja em controle difuso, seja em controle concentrado, suplantando-se o óbice previsto na Súmula n. 343 da Suprema Corte ; (ii) da impugnação à sentença (art. 475-L, inc. II, §1º do CPC) ou dos embargos à execução de sentença contra a Fazenda Pública (art. 741, parágrafo único do CPC), respaldados na alegação de “inexigibilidade do título judicial fundado em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou

interpretação da lei ou ato normativo tidas pelo Supremo Tribunal Federal como incompatíveis com a Constituição Federal”, independentemente de se tratar de decisão do STF proferida em sede de controle difuso ou concentrado de constitucionalidade, desde que, por óbvio, trate-se de sentença que comporta execução. Diz-se que esses dois mecanismos processuais são aptos a relativizar a coisa julgada, ou melhor, as decisões judiciais transitadas em julgado, precisamente porque o seu manejo é capaz de, de certo modo, desconstituí-las, atingindo-lhes ou desfazendo-lhes os efeitos pretéritos, ou seja, aqueles efeitos já produzidos em momento anterior ao advento do precedente do STF.(grifo nosso)

Dinamarco (DINAMARCO, Cândido Rangel. Relativizar a coisa julgada material. Revista Forense. São Paulo, vol. 358, ano 97, pp. 11-32, nov-dez/2001, p.), buscando sistematizar uma teoria da relativização da coisa julgada, propõe deva ela se restringir a *situações extraordinárias*, tendo por objetivo afastar absurdos, injustiças flagrantes, fraudes e infrações à Constituição.

Seus exemplos contemplam um caso em que a Fazenda Paulista havia sido vencida em processo por desapropriação indireta, e depois, feito acordo para parcelamento com os adversários. Pagas algumas parcelas, voltou a juízo com ação declaratória de nulidade de ato jurídico cumulada com repetição de indébito, por motivo de erro na ação expropriatória causado ou facilitado pela perícia, já que a área supostamente apossada pelo Estado já lhe pertencia, e não aos autores. Cita-se também a manifestação do STF na década de 80 (época de altíssima inflação e correção monetária) no sentido de que “não ofende a coisa julgada a decisão que, na execução, determina nova avaliação para atualizar o valor do imóvel, constante de laudo antigo, tendo em vista atender à garantia constitucional da justa indenização.” Seguem como hipóteses de relativização, também, os casos de fraude processual, direito adquirido a ofensa ao meio ambiente, e demandas de investigação de paternidade, decididas com base em prova testemunhal, agora com base nos novos exames de DNA. Como se vê, tratam-se de situações muito específicas (*extraordinárias*, na dicção de Dinamarco), que devem ser tratadas como verdadeiras exceções, somente justificando a mitigação da segurança jurídica em favor de princípios caros ao Direito, como a moralidade administrativa, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, e o direito à ordem jurídica justa.

Mas Dinamarco¹⁷ não exclui o fato de que a relativização é matéria para juízes:

A fragilização da coisa julgada como reação a injustiças, absurdos, fraudes ou transgressão a valores que não comportam transgressão, é susceptível de ocorrer em qualquer área das relações humanas que são trazidos à apreciação do Poder Judiciário. Onde quer que se tenha uma decisão aberrante de valores, princípios, garantias ou normas superiores, ali ter-se-ão os efeitos juridicamente impossíveis e portanto não incidirá a autoridade da coisa julgada material.(grifo nosso)

Veja-se que mesmo neste caso de hipóteses estreitas da relativização não se desvia do caminho que necessariamente leva a um magistrado, a quem caberá efetuar a quebra da autoridade da coisa julgada, como, v.g., por meio da flexibilização das hipóteses de conhecimento da ação rescisória. Assim, mesmo nestas hipóteses, não há qualquer espaço para

¹⁷ Idem. *Ibidem*, p. 27. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

a quebra da eficácia da decisão judicial passada em julgado por autoridades administrativas, ou sequer, a descontinuidade “natural” da *res judicata*.

Seria crível, por exemplo, ainda no campo das relações jurídicas de trato sucessivo, imaginar que havendo o pai divorciado logrado melhor colocação profissional, teria o alimentando o direito *natural* de aniquilar a decisão judicial que estabeleceu os alimentos e exigir, antes de qualquer provimento judicial, uma majoração nos valores a que pela decisão judicial tem direito? Seria, também, crível que a renovação de valor locatício pudesse também se operar assim, *naturalmente*, sem que um magistrado, analisando a nova causa de pedir e o novo pedido à vista do *decisum* já proferido, verificada majoração no valor do imóvel locado, decidisse pela majoração do aluguel?

Em não havendo, definitivamente, este poder natural proclamado no Parecer PGFN nº 492/2011 é indubitável notar-se afronta à eficácia da decisão judicial que será feita pelo ato administrativo de constituição do lançamento, e se chancelado, reiterada pelos órgãos administrativos de julgamento, inclusive por este colegiado, na eventual manutenção do crédito tributário assim constituído. Eis um motivo de preocupação e, portanto, ensejador do enfrentamento da matéria.

A questão já foi levantada em parecer de Ruy Barbosa Nogueira¹⁸ ao analisar situação de fato de contribuinte do imposto sobre serviços, a qual já havia sido decidida em decisão judicial transitada em julgado, na qual também se decidiu que sobre a mesma atividade não incidia, nem poderia incidir, o velho ICM.

Na situação do parecer, não obstante a decisão transitada em julgado, a fiscalização do Estado lavrou contra a consulente auto de infração, na tentativa de cobrar ICM e multas. Ruy Barbosa Nogueira, então, assim se manifestou no tocante aos atos da Fazenda paulista:

XXIV. Portanto, a solução da relação jurídico-tributária de que dá notícia a consulente é definitiva e sem sombra de dúvida oponível à Fazenda do Estado de São Paulo. Esta não só não pode renovar a coação, mas estando, como está, integralmente ciente de que essa cobrança é manifestamente ilegal, por decisão definitiva do Poder Judiciário, no interesse da sociedade e proteção de seus próprios funcionários deve “ex officio” desistir de toda tentativa no sentido dessa exigência.

Este dever da Fazenda seria mesmo homenagem ao art.316 do Código Penal (reproduzido no futuro Código), que tipifica como delito o “excesso de exação”, assim considerado:

“Art. 316 - ...

§1º - *Se o funcionário exige imposto, taxa ou emolumento que sabe indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza.*”

Não há dúvida que, para a ocorrência dessa figura, é pré-requisito o dolo, que não se presume. Entretanto é instrutiva e cautelar a leitura dos douts em Direito Penal. Comentando o dispositivo acima transcrito, ensina o Catedrático MAGALHÃES DRUMMOND:

¹⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. A coisa julgada em direito tributário. Separata da Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Volume LXVIII (1º Fasc). São Paulo: Empresa Gráfica da "Revista dos Tribunais" SA, 1973, pp.109-111.

“Na hipótese da simples exigência do indébito, o dolo estará na consciência disto – na consciência de não ser devida legalmente a taxa, imposto, ou emolumento, e, entretanto, exigi-lo, pondo assim em ação uma vontade poluída do ponto de vista moral e criminosa, do prisma legal.

[...]

Tanto mais quanto o excesso constitui crime do Código Penal, cuja ignorância não se compadeceria com a qualidade de funcionário, ademais da sua geral inalegabilidade. Existindo precisamente para por em ação a lei, o funcionário sabe, por presunção legal, o que lhe cumpre fazer, e, se, em assunto tão importante, age contra a lei, é, de certo, com a consciência da ilegalidade da sua conduta.

[...]”

Convém esclarecer que a falta de providência da autoridade coatora, a que no caso, cabe expedir instruções fiscais em contramarcha, aos funcionários encarregados da fiscalização, autuação e cobrança, para não deixá-los no risco de incidirem no excesso de exação, a falta de cumprimento da ordem judicial por parte da autoridade coatora incidirá também no mesmo Código Penal, que prevê o crime de desobediência:

“O não atendimento do mandado judicial, caracteriza o crime de desobediência a ordem legal (Código Penal, art. 330) e por ele responde o impetrado renitente, sujeitando-se até mesmo à prisão em flagrante, dada a natureza permanente do delito” (HELY LOPES MEIRELLES, op. cit., p.43).

Em relação, pois, à autoridade coatora impetrada poderá no caso de se efetivar nova coação, ocorrer até o “concurso formal” dos crimes de excesso de exação previsto no art. 316, §2º e o de desobediência, previsto no art. 330, de conformidade com o art.51, §1º do mesmo Código Penal que disciplina o concurso formal de crimes.

i) Voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho (embargos de divergência (EDcl) em Agravo Nº 991.788 – DF)

Digno de ressalva é o voto do eminente Min. Napoleão Nunes Maia Filho, no acórdão proferido nos embargos de divergência (EDcl) em Agravo Nº 991.788 – DF, em que, embora reformando decisão anterior em que havia aceitado a cessação de eficácia da decisão transitada em julgado a partir de decisão do STF em sentido contrário proferida no sistema de controle difuso, dando um passo atrás e reajustando o termo *a quo* da cessação da eficácia para após a vigência do acórdão proferido na ADIN 15-2, ainda assim acata a tese propugnada no Parecer PGFN nº 492/2011. Vejamos:

A discussão jurídica sobre o tema da perda de eficácia da coisa julgada, em caso como este, somente veio a se exaurir no Judiciário com o julgamento da ADIN 15 (Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, DJU 01.08.2007); o venerando Acórdão proferido nesse julgamento concentrado do STF tem força vinculante e aplicabilidade erga omnes, por isso que a partir do seu trânsito em julgado, tem-se essa controvérsia por encerrada, prevalecendo, porém, os efeitos da res judicata anterior, o trânsito em julgado dessa decisão emergente da Corte Suprema.

Todavia, vale ressaltar, trata-se de posição isolada, adotada monocraticamente, em cotejo da qual deve ser vista a decisão, tomada à unanimidade pela Primeira Seção do STJ no acórdão 1118893-MG, em acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC, na qual se faz a defesa intransigente da coisa julgada, mesmo em face de posterior manifestação do STF em controle concentrado, aqui já tratada.

j) A interpretação das conclusões do Parecer PGFN nº 492/2011 como opinião jurídica

Como se vê, embora moderna, a tese propugnada no Parecer PGFN nº 492/2011 ainda não possui respaldo no nosso Ordenamento. Não se nega sua visão vanguardista. A *dessubjetivação* ali defendida é posição cuja adoção futura poderá resultar no aumento da eficiência com que as lides são decididas em nosso país.

O prestígio ao princípio da igualdade tributária e a vedação à concorrência desleal pela mitigação deste princípio também são questões que merecem reflexão, pois congregam valores caros a qualquer sistema tributário que almeje ser justo.

Todavia, o Direito é um sistema que opera com regras bastante definidas, sendo conservador. Tal conservadorismo, se por um lado, poda idéias de vanguarda, por outro lado, garante estabilidade e paz social, porquanto as pessoas sempre poderão saber o que esperar das outras, mediante a estabilidade das regras intersubjetivas.

Na estruturação do Direito como sistema, são estabelecidas regras de conduta. Dentre elas, como correspondência ao poder da eficácia das decisões judiciais, pois ligados em relação jurídica, jaz o dever de respeitá-las, o qual é exigido de todos, neles, portanto, incluídas as autoridades administrativas, e até mesmo as próprias autoridades judiciais, embora tenham elas o poder de substituir, em determinados casos, os efeitos de tais decisões.

O sistema jurídico garante coercibilidade a este dever mediante prescrição de normas penais que definem como criminoso o descumprimento deste dever, dentre elas, como afirmado por Ruy Barbosa Nogueira, o crime de desobediência e o crime de excesso de exação, no caso do direito tributário.

O Parecer PGFN nº 492/2011 chega a conclusões equivocadas, por partir de premissas que também o são (como a tese da cessação *natural* da eficácia da sentença judicial motivada pela mudança jurisprudencial do STF). Uma dessas conclusões, como vimos, é a possibilidade de uma autoridade administrativa desconsiderar a *res judicata* e os efeitos de decisão judicial mediante exame dos fatos, independentemente de apreciação judicial específica.

É possível que o STF, em julgamento futuro venha a colmatar esta lacuna, se efetivamente vier a reiterar, com eficácia *erga omnes*, os termos do Parecer. Neste caso, em sua função de integrar o direito, a Suprema Corte conferirá ao Parecer e à desconsideração administrativa de efeitos de sentença transitada em julgado fundamento de validade que hoje não possuem.

Não havendo lei que dê supedâneo ao Parecer PGFN nº 492/2011 e havendo claro conflito entre ele e o art. 468 do CPC exsurge com clareza mediana sua ilegalidade, **porquanto não é dado a ato administrativo inovar o Ordenamento ou revogar Lei.**

Processo nº 10380.727679/2012-56
Acórdão n.º **1302-001.409**

S1-C3T2
Fl. 478

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).

e) "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).

Assim, voto para dar provimento ao Recurso Voluntário e cancelar o crédito lançado.

(assinado digitalmente)

Eduardo de Andrade - Relator