



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

**Processo n°** 10480.726059/2011-91  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-001.489 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de agosto de 2014  
**Matéria** CSLL e Multa Isolada.  
**Recorrente** WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2008

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 de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Alberto Pinto Souza Junior e Waldir Veiga Rocha. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Eduardo de Andrade.

(assinado digitalmente)

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR – Presidente e Relator.

(assinado digitalmente)

EDUARDO DE ANDRADE - Redator designado.

EDITADO EM: 09/09/2014

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 e Eduardo de Andrade. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo.

## Relatório

Versa o presente processo sobre recurso voluntário, interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 1135.917 da 3ª Turma da DRJ/REC, cuja ementa assim dispõe:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO  
CSLL

Ano-calendário: 2008

COISA JULGADA. EFEITOS. LIMITES. RELAÇÃO JURÍDICA  
CONTINUADA.

Alterações legislativas na norma impugnada afetam a imutabilidade da coisa julgada, interrompendo seus efeitos nos casos de relação jurídica continuativa. NÃO RECOLHIMENTO DA CSLL APURADA EM 31 DE DEZEMBRO. MULTA PROPORCIONAL. NÃO RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSIS DA CSLL. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá tanto a multa isolada sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos quanto a multa proporcional sobre a contribuição apurada em 31 de dezembro e não recolhida.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente, cientificada do Acórdão nº 12-35.871 em 28/02/2012, conforme Comunicação nº 677/2012 (doc. a fls. 1.880), interpôs, em 15/05/2012, recurso voluntário (doc. a fls. 1639 e segs.), no qual alega as seguintes razões de defesa:

a) que a recorrente foi intimada em 30/04/2012 da Carta Cobrança nº 87/2012, visando a cobrança do débito destes autos e apresentou, tempestivamente, o presente recurso voluntário, dentro do prazo de 30 dias;

b) que a recorrente não foi intimada do Acórdão de julgamento da impugnação, pois, embora a decisão tenha sido disponibilizada no seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) em 28 de fevereiro de 2012, a recorrente jamais requereu ou autorizou a Receita Federal a enviar eletronicamente intimações ou decisões prolatadas no curso de processos administrativos em que é parte, o que era condição, nos termos do art. 4º, § 1º, da Portaria nº 259/2006, para a utilização do DTE;

c) que este é o ÚNICO caso em que a RECORRENTE foi intimada eletronicamente, não obstante o recebimento recente, via postal, de diversas outras intimações referentes a decisões prolatadas em outros casos, como por exemplo no processo n.º 10768004142/200389 (DOC3);

d) que a própria intimação acerca da carta de cobrança, prolatada nos autos deste processo ocorreu pela via postal inexistindo portanto razão lógica para que o acórdão da DRJ fosse remetido pela via eletrônica sem o prévio consentimento da RECORRENTE;

e) que, neste esteio, a RECORRENTE requer o regular processamento do presente Recurso Voluntário na medida em que a ciência à RECORRENTE do Acórdão

prolatado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Recife, somente ocorreu quando do recebimento da carta de cobrança nº 87/2012 por via postal;

f) que o suposto débito fiscal, ora em julgamento, decorreu do fato de que a Fiscalização entendeu que a recorrente deveria recolher CSLL, apesar de possuir decisão judicial declarando a inexistência de relação jurídico tributária decorrente da Lei nº 7.689/88;

g) que, no REsp nº 1118893-MG, o E. Superior Tribunal de Justiça decidiu, sob o rito dos recursos repetitivos, preconizado no art. 543-C do CPC que declarada a inexistência de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o Fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade da Lei 7689/88, que instituiu a CSLL, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nesse diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência;

h) que esta decisão tem força vinculante para o CARF, nos termos do art. 62-A do RICARF;

i) que a recorrente possui decisão judicial prolatada nos autos do Mandado de Segurança nº 90.0002070-0, ratificada pelo E. Tribunal Federal da Quinta Região e por despacho do Ilmo. Ministro Sepúlveda Pertence, nos autos do RE nº 140.202-4, declarando a inexistência de relação jurídico-tributária entre a ora recorrente e a União, ou seja, reconhecendo o seu direito de não se sujeitar à CSLL;

j) que o Fisco procedeu a lavratura do auto de infração duas décadas após o trânsito em julgado da referida decisão judicial;

l) que é equivocado entendimento segundo o qual a referida decisão perdeu seus efeitos com o advento da legislação posterior que alterou a Lei 7689/88, pois elas apenas majoraram alíquotas da CSLL e alteraram a destinação de sua arrecadação, o que não significar instituir tributo, tanto que consta da fundamentação do auto de infração o art. 2º e §§ da Lei 7689/88;

m) que, enquanto não houver a lei que consigne todos os critérios da hipótese de incidência da CSLL, não pode o Fisco exigir tal tributo da recorrente;

n) que a Súmula 239 do STF não tem aplicação para decisão sobre a legitimidade ou constitucionalidade de determinado tributo em face de vícios de sua instituição, mas só para a declaração de cobrança indevida em determinado exercício;

o) que, tendo sido lavrado o auto de infração após o encerramento do ano base, como no presente caso, eventuais insuficiências de recolhimento da CSLL serão punidas somente com a aplicação da multa de ofício prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96 e não mais pela exigência de multa isolada;

p) que a também a multa isolada não pode ser cobrada cumulativamente com a multa de ofício ad valorem;

q) que ofende o princípio da legalidade a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

Em Sessão do dia 10/09/2013, esta Turma converteu o julgamento em diligência, conforme Resolução nº 1302-000.253 (a fls. 1956 e seguinte), da qual vale pinçar os seguintes trechos:

“Não obstante a recorrente alegue que nunca autorizou a Receita Federal a intimá-la eletronicamente de decisões proferidas pelas instâncias administrativas, a unidade preparadora (Secat/DRF/Recife/PE), no Comunicado nº 677/2012 (a fls. 1880), sustentou que:

‘Em resposta à sua manifestação apresentada em 15/05/2012, comunicamos que a realização de ciência eletrônica somente é permitida para o sujeito passivo que tenha optado pelo Domicílio Tributário Eletrônico, mediante envio à SRF de Termo de Opção, por meio do eCAC, conforme dispõe o art. 4º da Portaria SRF nº 259/2006, abaixo transcrito:

Art. 4º A intimação por meio eletrônico, com prova de recebimento, será efetuada pela SRF mediante:

I – envio ao domicílio tributário do sujeito passivo;

§ 1º Para efeito do disposto no inciso I, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo a Caixa Postal a ele atribuída pela administração tributária e disponibilizada no eCAC, desde que o sujeito passivo expressamente o autorize.

§ 2º A autorização a que se refere o § 1º dar-se-á mediante envio pelo sujeito passivo à SRF de Termo de Opção, por meio do eCAC, sendo-lhe informadas as normas e condições de utilização e manutenção de seu endereço eletrônico.

Diante do exposto acima, considera-se realizada a ciência da Decisão da DRJ em 28/02/2012.

Contudo, com base no art. 35 do Decreto nº 70.235/72, encaminhamos o Recurso Voluntário impetrado por Vossa Senhoria ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, para análise.’

Assim, entendeu a Unidade Preparadora que o recurso estava perempto, pois considerou válida a intimação eletrônica do Acórdão recorrido feita à recorrente em 28/02/2012.

Em face do exposto, voto por converter o julgamento em diligência para que a unidade preparadora junte, aos autos, cópia do Termo de Opção enviado pela recorrente, nos moldes que dispõe o § 2º do art. 4º da Portaria SRF nº 259/2006.

Após cumprida a diligência, deverá ser ofertado prazo de trinta dias para que a recorrente se pronuncie sobre as conclusões da autoridade preparadora.”

Em despacho datado de 21/01/2014, a DRF/Recife assim respondeu à diligência determinada pela Resolução nº 1302-000.253:

Nos autos do processo acima identificado, foi expedida a Resolução nº 1302-000.253 - 3a Câmara/2a Turma Ordinária, com data em 10/09/2013 e de autoria do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, convertendo o julgamento de recurso voluntário em diligência junto à esta Delegacia da Receita Federal para que seja juntada ao processo cópia do Termo de Opção pelo Domicílio Tributário Eletrônico solicitado pela recorrente.

A Coordenação Geral de Arrecadação e Cobrança - CODAC, da - Secretaria da Receita Federal, editou a Nota Técnica Caixa Postal e DTE nº 001/2013 (fls. 1962 a 1963), através da qual divulga a implantação de novos serviços aos contribuintes, a partir de 08/07/2013, referentes à opção pelo Domicílio Tributário Eletrônico. Dentre os quais estão:

- Visualizar, na íntegra, os termos de opção e de cancelamento assinados a partir de 8/7/2013, bem como as informações sobre o número de inscrição do usuário, o nome, o papel exercido (titular, representante legal ou procurador) e o número do certificado digital responsável pela operação no Portal e-CAC;
- Consultar os dados históricos de opções e de cancelamentos dos termos, inclusive os anteriores a 8/7/2013.

Portanto, compreende-se que para os termos de opção pelo DTE realizados a partir de 08/07/2013, é possível visualizar o documento assinado digitalmente

em sua totalidade, ou seja, o próprio documento. E para os termos de opção anteriores a 08/07/2013, só é possível consultar os dados da opção.

As consultas acima referidas são realizadas no sistema denominado Portal e-CAC. Conforme fls. 1961 do processo, foi feita a consulta do CNPJ da recorrente no Portal e-CAC, constatando-se que a opção pelo DTE foi registrada em 23/08/2011, portanto, anterior a 08/07/2013.

Desta forma, não é possível obter no sistema informatizado da RFB a cópia do Termo de Opção pelo DTE enviado pela recorrente em 23/08/2011.

Submeto a presente informação a chefia do SECAT/DRF/REC. Posteriormente, que seja providenciada a ciência ao interessado, com concessão de prazo de 30 dias para se pronunciar. Após o prazo, o processo retornará ao CARF para prosseguimento do julgamento.

A fls. 2015, em petição datada de 11/2/2014, a recorrente volta a repetir todos os argumentos já constantes da peça recursal sobre a tempestividade do recurso voluntário.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

O recurso voluntário foi subscrito por mandatários com poderes para tal, conforme procuração a fls. 1677, razão pela qual passo a analisar a sua tempestividade.

Não obstante a Autoridade diligenciadora tenha juntado aos autos documento a fls. 1961, referente à consulta, por ele feita, ao Portal e-CAC, na qual foi constatada que a opção pelo DTE foi registrada em 23/08/2011, isso não é suficiente para comprovar que houve um ato da recorrente optando pela utilização do DTE, o que só poderia ser feito, nos termos do art. 4º da Portaria SRF nº 259/2006, pela juntada aos autos do Termo de Opção. Ademais, há indícios que militam a favor da recorrente, no sentido de que efetivamente não houve tal opção, como, por exemplo, o fato de a recorrente ter sido intimada da Carta Cobrança (ato posterior à decisão recorrida) por via postal (doc. a fls. 2025). Por essas razões, sustento que o recurso voluntário é tempestivo e voto no sentido de conhecê-lo.

## DA COISA JULGADA. INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional exarou, em 30 de março de 2011, o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, do qual consta a seguinte conclusão:

“99. Eis a síntese das principais considerações/conclusões expostas ao longo do presente Parecer:

.....

**(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.”.

Esse Parecer foi ratificado pelo Ministro de Estado da Fazenda, o qual emitiu o seguinte despacho:

“Aprovo o PARECER PGFN/CRJ/Nº 492/2011, 30 de março de 2011, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que concluiu que: **i) quando sobrevier precedente objetivo e definitivo do STF em sentido favorável ao Fisco, este pode voltar a cobrar o tributo, tido por inconstitucional em anterior decisão tributária transitada em julgado, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido;** (ii) quando sobrevier precedente objetivo e definitivo do STF em sentido favorável ao contribuinte-autor, este pode deixar de recolher o tributo, tido por constitucional em anterior decisão tributária transitada em julgado, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido.

Publique-se o presente Despacho e o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 no Diário Oficial da União (DOU).”

A inteligência do referido parecer leva-nos a concluir que, havendo decisão definitiva do Plenário do Supremo Tribunal Federal pela constitucionalidade da Lei 7.689/88 e anterior aos fatos geradores do lançamento em tela, mesmo que seja em controle difuso de constitucionalidade (Recurso Extraordinário), há se afastar a proteção da coisa julgada, para se considerar legítima a exigência do tributo.

Ora, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADIN 15 (Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE), DJU 01.08.2007, restringiu a declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 apenas aos seus arts. 8º e 9º. Assim sendo, à luz do aludido Parecer, há que se afastar a alegação de coisa julgada, já que o fato gerador em tela é 2008, ou seja, posterior a referida decisão em controle concentrado de constitucionalidade.

Assim sendo e ressalvada a minha posição, adoto as conclusões do PGFN/CRJ/Nº 492/2011, por força do disposto no art. 13 combinado com o art. 42 da Lei Complementar nº 73/93, *in verbis*:

Art. 13 - A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional desempenha as atividades de consultoria e assessoramento jurídicos no âmbito do Ministério da Fazenda e seus órgãos autônomos e entes tutelados.

Art. 42. Os pareceres das Consultorias Jurídicas, aprovados pelo Ministro de Estado, pelo Secretário-Geral e pelos titulares das demais Secretarias da Presidência da República ou pelo Chefe do Estado-Maior das Forças Armadas, obrigam, também, os respectivos órgãos autônomos e entidades vinculadas.

Por último, ressalto que entre as duas normas que nos vincula, prevalece a Lei Complementar nº 73/93 ao RICARF, mormente quando aquela torna obrigatória a observância de Parecer específico sobre o tema ora em debate.

## DA MULTA ISOLADA

Inicialmente, friso que este Colegiado tem firmado diferentes posições sobre o tema, se não vejamos:

a) há quem sustente que não se aplica a multa isolada após o encerramento do ano-calendário, pois, a partir desse momento, só caberia a multa de ofício sobre o imposto de renda devido sobre o lucro real, já que não se pode penalizar duas vezes pela mesma infração;

b) há quem sustente que só se aplica a multa isolada sobre o valor que o montante do imposto sobre as bases estimadas superarem o imposto de renda sobre o lucro real devido ao final do ano;

c) há quem sustente que, até a entrada em vigor da redação dada pela Lei 11.488/07, a literalidade da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96 impunha que a multa isolada só fosse devida quando a pessoa jurídica deixasse de pagar a CSLL e que os valores calculados sobre a base estimada são meras antecipações, logo não se confundem com tais tributos;

d) há quem sustente que a multa isolada não é devida juntamente com a multa de ofício por ser aplicável o instuto do Direito Penal da “consunção”.

Trata-se assim de questão de amplo conhecimento deste Colegiado, razão pela qual, peço vênua aos meus pares para reproduzir voto proferido em outras assentadas, no qual enfrentei cada uma dessas posições.

### Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

### Das condutas infracionais diferentes

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais

normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre *in casu*, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher a CSLL mensal sobre a base estimada não enseja *per se* a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher a CSLL mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento da CSLL mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas *sub examine*: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º - aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º - aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento da CSLL sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário - que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento da CSLL sobre a base ajustada anual - pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do CSLL-estimada é uma ação preparatória para a realização da "conduta mais grave" - não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

### **Das diferentes bases para cálculos das multas**

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o *bis in idem* só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual da CSLL calculada sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, in casu, corresponde a um percentual sobre a CSLL calculada sobre a base ajustada, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre a CSLL incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um *bis in idem*, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido toda a CSLL devida sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher a CSLL sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, toda CSLL sobre a base ajustada, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF no 2.

### **Da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96**

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculado sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e

b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e

c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

### **Da negativa de vigência de lei federal**

Peço vênia aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com as referidas posições adotadas por este Colegiado: Entendo que tais posicionamentos têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o

disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei no 9.430/96 (vigente à época do lançamento) e no art. 35 da Lei 8.981/95. É demais imaginar que se coaduna com os mais mezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei no 9.430/96. Em outras palavras, os referidos posicionamentos deste Colegiado desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais posicionamentos, qualquer consequência jurídica.

Alfim, ressaltado que se equivoca a recorrente quando alega que o percentual aplicável na apuração da multa isolada foi 100%, pois, como bem demonstra a planilha a fls. 784, o autuante aplicou a multa isolada no percentual de 50%, em consonância com enquadramento legal (a fls. 6) do auto de infração, ou seja, art. 44 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário nesse ponto.

### **JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO**

No que tange a questão da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, peço vênha aos meus pares, para reproduzir, *mutatis mutandis*, voto que proferi na 1ª Turma da CSRF (acórdão nº 9101-001.474), o qual foi acolhido pelo voto de qualidade.

De plano, vale analisarmos o art. 161 do CTN, o qual assim dispõe:

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

....."

Note-se que o termo crédito no caput do art. 161 vem desacompanhado do adjetivo "tributário", o que deixa clara a intenção do legislador de, nele, incluir também multas (*ad valorem* ou específicas). A mesma preocupação teve o legislador nos §§ 1º e 3º do art. 113 do CTN, pois, ao dispor que a penalidade se converte em obrigação qualificou apenas com o adjetivo principal (obrigação de dar), mas não com o adjetivo "tributário". Com isso, já se desconstitui qualquer argumento de ofensa ao conceito de tributo do art. 3º do CTN.

Por sua vez, não procede a alegação de que a expressão "*sem prejuízo de outras penalidades cabíveis*" levaria à conclusão de que a multa de ofício (punitiva) não estaria contida no termo "crédito". Ora, a referida expressão autoriza o legislador ordinário a criar multas de caráter moratório, pois, da simples leitura do dispositivo, verifica-se que a penalidade ali tratada tem como causa apenas a impontualidade. Realmente, à luz do caput do art. 161 do CTN não incidem juros de mora sobre multa de mora, logicamente, quando for o caso de sua aplicação. Agora, quanto à multa de ofício, cuja causa não reside na mera impontualidade, esta compõe o crédito devido e, por consequência, sofre a incidência dos juros de mora.

Assim sendo, em caso de vazio normativo, incidirá, por força do § 1º do art. 161, juros de mora à taxa de 1% a.m.. Cabe, então, agora, verificarmos se a matéria foi realmente disciplinada no art. 30 da Lei nº 10.522/02. Para tanto, trago à colação tanto o art. 30 como o dispositivo a que ele se remete, *in verbis*:

"Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos

geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1 de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

Surge de plano uma questão a ser dirimida, qual seja, se a remissão feita, pelo **caput** do art. 30, aos débitos referidos no art. 29, limita-se ou não aos débitos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994. Ora, a remissão é técnica legislativa que visa abreviar o texto legal, evitando repetições desnecessárias. Todavia, há que ser cuidadosamente analisada, pois não pode levar a uma interpretação desarrazoada, resultante da absorção puramente mecânica e literal de uma norma pela outra. Desarrazoado é aquilo em que não se observa a lógica, a razão, é o despropósito. Logo, fere a lógica concluir que apenas as multas de ofício anteriores a 1995 sofreriam a incidência da taxa SELIC, enquanto que as multas posteriores sofreriam a incidência de outra taxa de juros.

Assim, entendo que a melhor exegese leva-nos a concluir que a remissão feita pelo **caput** do art. 30 alcança apenas a expressão "*débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União*", razão pela qual, no presente caso, concluo que incidem juros de mora à taxa Selic sobre as multas de ofício *ad valorem*.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Eduardo de Andrade, Redator Designado

Neste julgado, manifestou o ilustre Conselheiro Relator Alberto Pinto Souza Junior seu posicionamento quanto à procedência do lançamento, no sentido de que o colegiado deveria acatar as disposições do Parecer PGFN nº 492/2011.

Não obstante o brilho do voto proferido, o colegiado divergiu, por maioria. Tendo sido designado redator do voto vencedor, passo a expor, então, minhas razões de votar.

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 Bobbio<sup>1</sup>, 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.

**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:

**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.

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

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 09/05/2011<sup>2</sup>, 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**

<sup>2</sup> Consoante [https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.2&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&numero\\_registro=200900111359](https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.2&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&numero_registro=200900111359), disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.2&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&numero\\_registro=200900111359](https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.2&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&numero_registro=200900111359)

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*:

*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 consequência 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 obter 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 regradar 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 positividade 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**

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 sobre 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 Lúcia 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 julgada<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> 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

*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 Dellore<sup>4</sup> 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.

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 Liebman<sup>5</sup>,

*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.*

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.

<sup>4</sup> DELLORE, L.G.P. Op.Cit., p.126-127.

<sup>5</sup> 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. MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

*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 que<sup>6</sup>

*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 sentença<sup>7</sup>

*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.*

<sup>6</sup> LIBEMANN, E.T. Op. Cit., p.46.

<sup>7</sup> *Idem*, *Ibidem*, p.42.

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 Liebman<sup>8</sup> 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*.<sup>9</sup> 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.

<sup>8</sup> Idem, ibidem, p.126.

<sup>9</sup> Idem, ibidem, p.54.

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*:

*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 Carvalho<sup>10</sup> seria composta pela conjugação da base de cálculo e hipótese de incidência, *verbis*:

*Introduzimos uma noção de inuidosa 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, 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 Ataliba<sup>11</sup>, 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*

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

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

*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 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 julga, 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 Filho<sup>12</sup> (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)*

*§ 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)*

<sup>12</sup> 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.

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 Dellore<sup>13</sup>, 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 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.

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

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:*

*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 Segundo<sup>14</sup>, 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 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*

<sup>14</sup> 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.

*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 Souza<sup>15</sup> alega que

*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:*

<sup>15</sup> 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.

“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 Donnabela<sup>16</sup>, asseverando que

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 triplíce 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 triplíce 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 desconsideração 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 *desconsideração 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 Dinamarco<sup>17</sup> 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 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 Nogueira<sup>18</sup> 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.

<sup>17</sup> Idem.Ibidem, p.27.

<sup>18</sup> 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" S.A., 1973, p.109-111

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 cautelara a leitura dos doutos em Direito Penal. Comentando o dispositivo acima transcrito, ensina o Catedrático MAGALHÃES DRUMMOND:

“*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 “curso 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.

A idéia de que a vedação à inovação de ato administrativo e sua necessária conformidade com a Lei será sempre observada nos pareceres de consultarias jurídicas é a razão de o art. 42 os tornarem vinculantes aos órgãos autônomos e entidades vinculadas. De fato, havendo sempre observação estrita da Lei, os agentes estarão protegidos e resguardados, sendo lícito que devam acompanhar as conclusões do parecer.

Entretanto, ao desbordar dos limites da Lei e a sujeitar seus agentes a responder por crimes por atuarem segundo o disposto no Parecer, suas conclusões evidentemente perdem sua força vinculante, havendo de serem tidas como mera *opinio iuris doctorum*, porquanto é sempre garantido e jamais poderá ser obstado o direito de agir conforme a Lei.

Aliás, este é exatamente o argumento lógico a impedir que um sistema jurídico hipotético consiga *proibir* tudo, pois ainda se logre atingir tal intento (eliminando até mesmo aquele mínimo de liberdade garantido, no dizer de Kelsen<sup>19</sup>, pela regulação negativa das condutas, e suprimindo, assim, toda limitação técnica que afeta a disciplina positiva da conduta humana) sempre terá que *permitir* aos a ele sujeitos que cumpram os preceitos proibitórios por ele estabelecidos.

Neste sentido, dou por resolvida a antinomia que estabelecia dois caminhos antagônicos e mutuamente excludentes, a saber, pela vinculação tanto ao Parecer PGFN nº 492/2011 como ao acórdão proferido no Resp nº 1118893-MG, este último por força do art. 62-A do Ricarf, e reproduzo, nos termos do art. 62-A do Ricarf, a decisão proferida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no acórdão proferido no Resp nº 1118893-MG, bem como suas conclusões, em especial as seguintes:

a) 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

<sup>19</sup> Para Kelsen, "Como ordem social que estatui sanções, o Direito regula a conduta humana não apenas num sentido positivo - enquanto prescreve uma tal conduta ao ligar um ato de coerção, como sanção, à conduta oposta e, assim, proíbe esta conduta - mas também por uma forma negativa - na medida em que não liga um ato de coerção a determinada conduta, e, assim, não proíbe esta conduta nem prescreve a conduta oposta. Uma conduta que não é juridicamente proibida é - num sentido negativo - juridicamente permitida. [...] Mesmo sob a ordem jurídica mais totalitária existe algo como uma liberdade inalienável - não enquanto direito inato do homem, enquanto direito natural, mas como uma consequência da limitação técnica que afesta a disciplina positiva da conduta humana." KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p.46-48).

estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade;

b) 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;

c) "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 ARVALHIDO, Primeira Seção, DJ 24/2/10);

d) 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).

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 e cancelar o crédito lançado.

(assinado digitalmente)

Eduardo de Andrade – Redator Designado