



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

Processo nº 10680.721852/2011-47
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.287 – 1ª Turma
Sessão de 5 de abril de 2016
Matéria COISA JULGADA - CSLL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SAMARCO MINERAÇÃO S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 7.689, DE 1988. EFEITOS PROSPECTIVOS DA COISA JULGADA. ALTERAÇÃO DAS CIRCUNSTÂNCIAS JURÍDICAS. APLICAÇÃO DO DECIDIDO NO RESP Nº 1.118.893/MG.

Ainda que as decisões do STJ exaradas sob o regime do art. 543-C do CPC (recursos repetitivos) devam ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, ao se aplicar o decidido por aquela Corte na verificação dos efeitos de decisões judiciais transitadas em julgado que declararam inconstitucional a Lei nº 7.689, de 1988 (REsp nº 1.118.893/MG), deve-se cotejar as circunstâncias jurídicas e fáticas que envolvem o caso concreto e a decisão transitada em julgado com os limites do decidido no recurso especial em tela. Discrepâncias normativas e de precedentes demonstram que a hipótese não se subsume ao repetitivo, e justificam a sua não aplicação.

INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 7.689, DE 1988. EFEITOS PROSPECTIVOS DA COISA JULGADA. ALTERAÇÃO DAS CIRCUNSTÂNCIAS JURÍDICAS. Os precedentes da ADI nº 15-2/DF e dos RE nº 146.733/SP e nº 138.284/CE possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente ao tempo da prolação de decisão judicial, transitada em julgado, que declarou a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, fazendo cessar automaticamente sua eficácia.

INTERPRETAÇÃO DO RESP nº 1.118.893-MG NO TOCANTE ADI nº 15-2/DF. INTERPRETAÇÃO DO RE 730.462.

O acórdão do STJ nos autos do REsp nº 1.118.893-MG analisou a ADI nº 15-2/DF sob o aspecto da segurança jurídica, mas não se pronunciou sobre os seus efeitos prospectivos. O acórdão do STF nos autos do RE nº 730.462/SP, ao analisar os efeitos de uma declaração, em controle concentrado, de

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.343/2006 e a Resolução nº 13/2011

Autenticado digitalmente em 26/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 03/05/2016

por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 02/05/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 03/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 09/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

fatos ou atos alcançados por sentenças judiciais anteriormente proferidas em sentido contrário, afirmou que para os fatos e atos futuros, a declaração já produz seus efeitos, prescindindo-se de uma ação rescisória para cessar os efeitos da coisa julgada.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Recurso Especial da Fazenda Nacional conhecido por maioria de votos, vencidos os Conselheiros Luís Flávio Neto, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado), Helio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez e, no mérito, dado provimento por voto de qualidade, com retorno dos autos à Turma *a quo*, vencidos os Conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado), Helio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez. Os Conselheiros Luís Flávio Neto e Rafael Vidal de Araújo apresentarão declaração de voto.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, LUÍS FLÁVIO NETO, ADRIANA GOMES REGO, DANIELE SOUTO RODRIGUES AMADIO, ANDRE MENDES DE MOURA, RONALDO APELBAUM (Suplente Convocado), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO (Suplente Convocado), MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ e CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO.

Relatório

A FAZENDA NACIONAL recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial de e-fls 815 e ss., contra o acórdão nº 1102-001.251 (e-fls 767 e ss.), que, no mérito e por voto de qualidade, deu provimento ao recurso voluntário, sendo o seguinte o teor da ementa:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

Ementa:

CSLL. COISA JULGADA. A jurisprudência anterior do CARF assentava o entendimento de que a decisão judicial não poderia influenciar o julgamento administrativo relativo ao lançamento de contribuições relativas a períodos posteriores a 1989, sob o

argumento de que não teriam sido mantidas as condições fáticas e normativas em que foi proferida a sentença cujo trânsito em julgado se pretendia impingir. Conforme citados precedentes, a Lei n. 7.689/88 teve sua redação modificada por diversas vezes ao longo do tempo, as quais via de regra não eram tratadas pelas decisões judiciais proferidas na respectiva decisão judicial.

Supervenientemente, contudo, o E. Superior Tribunal de Justiça proferiu julgamento nos autos do REsp n. 1.118.893-MG, sujeito ao regime do art. 543-C do CPC, segundo o qual restou assentado o entendimento de que a edição de legislação superveniente (Leis ns. 7.856/89, 8.034/90, 8.212/91, 8.383/91, 8.542/91 e Lei Complementar n. 70/91) e de que a posterior declaração de constitucionalidade do tributo pela C. Suprema Corte não retiram os efeitos da sentença de mérito transitada em julgado em favor do contribuinte.

Diante de tal precedente, considerados (a) os expressos termos da decisão judicial cujos efeitos se pretende aplicar neste procedimento (que não os limita a apenas um exercício financeiro); (b) o citado precedente exarado pelo E. Superior Tribunal de Justiça, que reconhece a eficácia contemporânea de decisões judiciais análogas à sob exame; e (c) o disposto no art. 62-A do Regimento Interno do CARF, que determina serem de observância obrigatória os precedentes jurisprudenciais da E. Corte de Justiça exarados sob o regime do art. 543-C do CPC, impõe-se o cancelamento dos lançamentos que tenham por objeto a CSLL e seus respectivos consectários.

Conforme se extrai do TVF de e-fls. 349 e seguintes, a Contribuinte deixou de declarar e recolher CSLL referente aos anos-calendário de 2007 e 2008 sob a alegação de que através da Ação Ordinária nº 90.0003670-4 obteve declaração judicial transitada em julgado de inexistência da relação jurídico-obrigacional que a obrigue a recolher essa Contribuição. Tal argumento não foi acolhido pela Fiscalização, em razão da superveniência de decisões judiciais e alterações legislativas a afetar a declaração judicial obtida pela empresa.

Ao apurar os créditos tributários de CSLL correspondentes, a Fiscalização também constatou a exclusão indevida no LALUR de "*valores correspondentes à correção monetária do ativo*", bem como a falta de adição de despesas indedutíveis referentes a contrato de transferência de direitos minerários para exploração de jazidas. Fez então o lançamento da CSLL apurada anualmente (infração 001), bem como da multa por falta de declaração/recolhimento das estimativas mensais correspondentes (infração 002).

Tendo a Turma ora recorrida dado provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento por entender estar a empresa desobrigada ao recolhimento de CSLL no período abrangido no auto de infração, deixou de se pronunciar acerca da glosa de despesas e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

Cumprir registrar que no recurso ora apreciado a Fazenda Nacional refere que a Turma *a quo* deu provimento parcial ao recurso, quando, em verdade, o provimento foi total.

A Recorrente aponta divergência jurisprudencial em relação aos acórdãos nºs 1101-001.057 e 1101-000.914, cujas ementas estão assim redigidas na parte de interesse:

LIMITES DA COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 7.689, DE 1988. APTIDÃO DA LEI Nº 8.212, DE 1991, PARA EXIGÊNCIA DA CSLL. O trânsito em julgado da decisão que tiver desobrigado a contribuinte do pagamento da CSLL, por considerar inconstitucional a Lei nº 7.689, de 1988, não impede que a exação seja exigível com base em norma legal superveniente que tenha alterado substancialmente os aspectos da hipótese de incidência. A Lei nº 8.212, de 1991, constitui fundamento legal apto para exigir a CSLL de contribuinte que se acham desobrigados, por decisão judicial definitiva, de cumprir a Lei nº 7.689, de 1988. INEXISTÊNCIA DE INÉRCIA DO FISCO. Lançamento anterior ao Parecer PGFN/CRJ nº 492, de 30/03/2011, comprova atuação do fisco.

Acórdão nº 1101-000.914:

CSLL. INCONSTITUCIONALIDADE DO TRIBUTO, NOS MOLDES DA LEI N. 7.689/88, RECONHECIDA POR DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO. PARECER PGFN N. 492/2011, RATIFICADO PELO MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA. CESSAÇÃO DA EFICÁCIA DA DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO A PARTIR DA DECISÃO DO STF NOS AUTOS DO RE 138.284.

No caso dos autos, o sujeito passivo obteve decisão judicial transitada em julgada que o eximia do recolhimento da CSLL, ante o reconhecimento da inconstitucionalidade desse tributo.

Nada obstante, tem-se que o STF pacificou a questão atinente à higidez constitucional dessa contribuinte (sic), manifestando-se pela sua conformidade com a Carta Política nos autos do RE 138.284, que transitou em julgado em 29.9.1992.

Na esteira do mandatório Parecer PGFN n. 492/2011, o advento dessa decisão do STF fez cessar automaticamente a eficácia das coisas julgadas anteriores que lhe eram contrárias, de modo que devido o tributo em testilha após o trânsito em julgado da referida decisão do Excelso Pretório.

Quanto ao mérito, a Recorrente argumenta, em síntese, o que segue:

a) que a Contribuinte ajuizou processo judicial com o fim de se eximir do recolhimento da CSLL, com o fundamento da inconstitucionalidade de sua instituição pela Lei 7.689/88, obtendo sentença favorável, transitada em julgado. No entanto, houve supervenientes alterações legislativas nos aspectos formais e materiais das normas incidentes sobre a relação tributária continuativa objeto da decisão judicial;

b) que nos termos do Parecer PGFN/CRJ nº 2434/2008, a adequada compreensão dos limites objetivos das decisões judiciais pode (deve) ser obtida a partir de uma análise que leva em conta, além do próprio conteúdo das decisões, os demais elementos integrantes da demanda sob análise, uma vez a tutela judicial é concedida nos limites da pretensão formulada pelo próprio autor/impetrante o relatório;

c) que segundo os fundamentos da teoria geral do processo, a interpretação a ser conferida a uma decisão judicial deve reproduzir o princípio da congruência da decisão judicial à demanda que lhe deu causa (congruência externa), bem como manter a coerência interna da própria sentença (congruência interna), de forma que, entre uma decisão judicial e

uma demanda há um nexo de referibilidade, no sentido de que a decisão deve ter sempre como parâmetro a demanda e seus elementos;

d) que a relação jurídico-tributária é de trato sucessivo, se projetando no tempo, *"de maneira que o decidido no mandamus não pode (deve) se sobrepor às alterações legislativas posteriores, pois presentes modificações no estado de fato e de direito, bem como diante do comando normativo enunciador da força de lei da sentença presente nos limites da lide"*. Nessa condição, *"a imutabilidade da coisa julgada material existe sobre o pedido e sobre os fatos deduzidos na inicial, respectivamente, mas não sobre aqueles que exsurgiram após o julgado, pois não há que se falar em coisa julgada sobre a situação jurídica nova, ante a ausência do nexo de referibilidade e em observância à inteligência do princípio da congruência da decisão judicial à demanda"*. Transcreve os arts. 468 e 471 do Código de Processo Civil - CPC;

e) que *"a sentença atende aos pressupostos fáticos e jurídicos do tempo em que foi proferida, sem o condão de extinguir a relação jurídica, que continua sujeita a variações dos seus elementos constitutivos, ao longo do tempo"*, assinalando que *"a bem da verdade, toda sentença proferida em tais situações contém em si a cláusula REBUS SIC STANTIBUS, adaptando-a ao estado de fato e ao direito supervenientes"*, de forma que *"com a superveniência de alterações legislativas a regular a relação jurídica continuativa, surge nova equação jurídica"*. E assinala que a Súmula nº 239 do STF (*"Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores"*) é aplicável ao caso dos autos;

f) que a modificação havida na legislação de regência da CSLL, que reafirmou a instituição deste tributo, implicou na obrigatoriedade de sua cobrança e que, por razões óbvias, a ação judicial invocada pela Contribuinte *"não apreciou as alterações posteriores, não integrando a causa de pedir da demanda, motivo pelo qual não integram a lide, ensejando o surgimento dos créditos tributários, oriundos da subsunção dos fatos geradores posteriores à decisão às hipóteses de incidência da CSLL"*;

g) que *"persistir na exceção da coisa julgada em relação a fatos geradores ocorridos após as alterações legislativas, na relação tributária continuativa, conferindo efeitos prospectivos, ter-se-ia por portas travessas uma ISENÇÃO ATÍPICA, ao arrepio dos princípios constitucionais da legalidade tributária e da isonomia tributária"*. Cita doutrina e jurisprudência de tribunais superiores em favor do que afirma;

h) que a declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, na ação proposta pela Contribuinte se deu pela via do controle difuso e de forma incidental, observando que *"a declaração da inconstitucionalidade em sede de controle difuso não é o pedido do autor, não sendo o objeto central da lide, mas apenas uma questão incidental"*. E, assim, como a declaração de inconstitucionalidade não integra o dispositivo das decisões, não há trânsito em julgado desta em favor da empresa, como disposto no art. 469 do CPC. Cita jurisprudência do STJ;

i) que *"caso o reconhecimento da inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, de forma incidental, fosse suficiente a afastar a cobrança da exação, inobstante não ser o caso em comento, a superveniência das Leis nº 8.034, de 1990, nº 8.212, de 1991 e da Lei Complementar nº 70, de 1991, alteraram a disciplina da contribuição social sobre o lucro das empresas, afirmando a cobrança do tributo, impondo a obrigação tributária à recorrente"*;

j) que o STF afirmou, pelas vias do controle concentrado e difuso, *"a inconstitucionalidade tão somente dos arts. 8º e 9º, da Lei 7.689/88, restando por constitucional os demais dispositivos instituidores da Contribuição Social sobre o Lucro*

Líquido, tendo em vista o caráter dúplice das ações em controle concentrado", observando também que "a Lei nº 7.689, de 1988, já teve sua constitucionalidade reconhecida em momento anterior pelo c. Supremo Tribunal Federal, com exceção do art. 8º (RE nº 138.284-8/CE)". Nesse ponto assevera que "conforme bem assentado no Parecer PGFN nº 492/2011, possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade, os precedentes do plenário do STF anteriores a 3 de maio de 2007 formados em sede de controle difuso de constitucionalidade e que sejam confirmados em julgados posteriores pela Suprema Corte";

l) que o REsp 1.118.893/MG não possui o alcance ad aeternum que pretende a recorrente, uma vez que "segundo esclarecido no Parecer PGFN/CRJ 975/2011, a demanda que deu origem ao REsp 1.118.893/MG foi de Embargos à Execução Fiscal (...) em que se questionou a validade da CDA 60.6.96.004749-09, referente à cobrança de CSLL, instituída pela Lei 7.689/88, ano-calendário 1991, para contribuinte que possuía sentença judicial transitada em julgado em que fora declarada a inconstitucionalidade formal e material da exação sob a égide da citada Lei 7.689/88, e a consequente inexistência de relação jurídico-tributária";

m) que "o alcance da decisão no REsp 1.118.893/MG que a recorrente quer obter, para ficar desobrigada do recolhimento da CSLL definitivamente, incluindo os períodos de apuração 2007 e 2008, não merece ser acatado, não sendo esta a adequada interpretação do julgado proferido na sistemática do recurso repetitivo", sendo de se concluir pela "obrigatoriedade da exação tributária da CSLL, anos-calendário 2007 e 2008, tendo em vista as alterações legislativas posteriores, os limites objetivos do trânsito em julgado da sentença proferida no Mandado de Segurança impetrado pela recorrente, bem como em observância aos entendimentos judiciais e administrativos citados, destacando-se a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado, pela constitucionalidade da instituição da CSLL".

Ao final, pede que o recurso seja admitido e provido, "para reformar o acórdão recorrido, restabelecendo-se o lançamento de CSLL em sua integralidade e para que sejam devolvidos os autos à e. Turma a quo com o fim de julgar as demais matérias de mérito".

O recurso foi admitido por meio do Despacho e-fls. 850 e ss., havendo a Contribuinte apresentado contrarrazões (e-fls. 855 e ss.), tempestivamente.

Em relação ao tema dos efeitos prospectivos de coisa julgada relacionada à inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, a Contribuinte aduz no item IV de sua petição, em essência, o seguinte:

a) que a existência de coisa julgada na Ação Ordinária nº 90.0003670-4 desobriga a Contribuinte ao recolhimento de CSLL, uma vez que, ao julgar a sua apelação, o TRF da 1ª Região, descrevendo objetivamente o pedido que ela formulou na inicial bem como no recurso de apelação, proclamou a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, sendo que a decisão transitou em julgado e as duas ações rescisórias ajuizadas pela União foram julgadas improcedentes. Assinala que antes do trânsito em julgado das ações em comento, a Fazenda Nacional e o Poder Judiciário já tinham conhecimento da publicação e vigência das leis posteriores à Lei nº 7.689, de 1988. Não houve, no entanto, "impacto negativo à tese defendida pela Recorrente", ocorrendo, assim, a preclusão dos argumentos defendidos no recurso especial ora apreciado;

b) contesta o argumento da Recorrente de que o trânsito em julgado da ação judicial em questão não teria o condão de afastar a exigência da CSLL pelo fato de que a

declaração de inconstitucionalidade, incidental, não produziria efeitos em relação a períodos posteriores, afirmando que *"a jurisprudência pátria entende que a coisa julgada material é delimitada pelo pedido e pela causa de pedir, tal como expressos na petição inicial e adotados na fundamentação da decisão"*. Cita jurisprudência;

c) afirma que o acórdão do TRF da 1ª Região decidiu pontual e objetivamente a lide, afastando a obrigação de recolhimento da CSLL *"em razão de sua inconstitucionalidade (motivo determinante), sendo este provimento jurisdicional que constitui a parte dispositiva do julgado (solução da lide), objeto da coisa julgada"*;

d) que a CSLL não foi reinstituída pela legislação superveniente à Lei nº 7.689, de 1988, assinalando que a Lei nº 8.212, de 1991, não reinstituiu a contribuição, apenas trouxe (a exemplo de outras leis posteriores) nova disciplina para a Contribuição, *"não tendo sido alterada a coisa julgada formada na Ação Ordinária nº 90.0003670-4"*. Faz análise do teor de diversos diplomas legais posteriores à Lei nº 7.689, de 1988;

e) que não cabe à Recorrente, mas ao Poder Judiciário estabelecer o limite de aplicação do que foi decidido no julgamento do REsp 1.118.893/MG pelo STJ, sendo que o Judiciário *"vem aplicando sem qualquer tipo de ressalva o entendimento do STJ com relação aos efeitos da coisa julgada de CSLL para períodos posteriores à Lei nº 7.689, de 1988"*, acrescentando que o Plenário do STF, decidindo na sistemática de repercussão geral, preservou a coisa julgada ante a *"alteração superveniente de orientação jurisprudencial"*, concluindo que não pode ser rescindida a decisão transitada em julgado pelo fundamento de alteração de jurisprudência (RE nº 590.809, de 22/10/2014);

f) que ocorreu *in casu* a preclusão conforme arts. 462 e 474 do CPC, uma vez que eventual aplicação da Lei nº 8.212/91 à Contribuinte *"deveria ter sido suscitada pela União Federal no curso da Ação Declaratória nº 90.0003670-4 ou ainda no curso das Ações Rescisórias"* (o que não ocorreu), citando decisões do STJ em favor de seu argumento. Refere que a preclusão lógica (do art. 474 do CPC) ocorreu na medida em que *"a alegação de que a CSLL foi recriada pela Lei nº 8.212, de 1991, é logicamente incompatível com as duas ações rescisórias ajuizadas pela União"*;

g) que o art. 62-A do Regimento Interno do CARF obriga a aplicação do entendimento do STJ no REsp 1.118.893/MG, julgado sob a sistemática de prevista no art. 543-C do CPC (recurso repetitivo). Cita julgados da CSRF nesse sentido; e

h) que o Parecer PGFN nº 492, de 2011, mencionado no recurso da Fazenda Nacional *"expressamente limita o direito de cobrança, pelo Fisco, do tributo relativo a fatos geradores praticados exclusivamente a partir de 26 de maio de 2011, data de sua publicação, em respeito ao disposto no art. 146 do Código Tributário Nacional"*, sendo que sua aplicação se faz obrigatória em razão de sua ratificação pelo Ministro de Estado da Fazenda. Cita o Parecer PGFN/CDA/CRJ nº 396/2013, que confirma a necessidade de haver a prévia manifestação formal por meio de atos normativos quando da alteração de critérios jurídicos pela administração, bem como tece consideração acerca do Parecer PGFN/CRJ nº 975, de 2011.

Logo adiante (ítems V e seguintes das contrarrazões), a Contribuinte trata dos *"pedidos subsidiários não enfrentados pelo acórdão recorrido"*, apresentando seus argumentos no tocante à *"dedutibilidade dos pagamentos feitos à Vale S/A"*, (item VI) e *"Infração 002 - Multa Isolada - Falta de Recolhimento de Estimativa"*, (item VII), matérias que não foram apreciadas no acórdão recorrido.

Ao final requer a manutenção integral do acórdão recorrido (reconhecendo-se que está desobrigada do recolhimento de CSLL em virtude da coisa julgada formada nos autos da Ação Declaratória nº 90.0003670-4), ou, subsidiariamente, o que segue:

1) que se reconheça a obrigação de recolhimento apenas após a publicação do Parecer PGFN nº 492, de 2011 (ocorrida no mês de maio de 2011);

2) que se determine o cancelamento da exigência de CSLL em relação a todo o ano-calendário de 2007 (uma vez que a publicação da decisão da ADI nº 15 somente ocorreu em 30/8/2007 e cabe, no caso, a aplicação da anterioridade nonagesimal prevista no art. 195, § 6º, bem como da anterioridade de exercício); ou, ao menos, em relação aos meses de janeiro à novembro de 2007 (em razão da anterioridade nonagesimal); ou, então, em relação aos meses de janeiro à agosto de 2007 (pelo fato de que a publicação da decisão da ADI nº 15 somente ocorreu em 30/8/2007);

3) que a CSRF, por medida de economia processual e sob pena de cerceamento de defesa, no caso de provimento ainda que parcial do recurso especial da Fazenda, **aprecie os pedidos subsidiários de efeito suspensivo da parcela de IPC/89, de reconhecimento dos pagamentos feitos à Vale em razão do contrato de cessão de direitos minerários, de cancelamento da exigência de multa isolada. Alternativamente, que se determine o retorno dos autos à Turma a quo para que aprecie e julgue os argumentos subsidiários referidos.**

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

Delimitando a lide, tem-se que a matéria a ser aqui apreciada cinge-se ao tema dos efeitos prospectivos de coisa julgada material atinente à constitucionalidade da incidência da CSLL sob a égide da Lei nº 7.689, de 1988, frente à superveniência de decisões e leis posteriores.

Conforme apontado no relatório, o TVF (e-fls. 349 e ss.) indica que a Contribuinte deixou de declarar e recolher CSLL referente aos anos-calendário de 2007 e 2008 sob a alegação de que através da Ação Ordinária nº 90.0003670-4 obteve declaração judicial transitada em julgado de inexistência da relação jurídico-obrigacional que a obrigue a recolher essa Contribuição, argumento que não foi acolhido pela Fiscalização em razão da superveniência de decisões judiciais e alterações legislativas a afetar a declaração judicial obtida pela empresa.

No acórdão ora recorrido, o Colegiado *a quo*, apesar de reconhecer que a jurisprudência do CARF "*assentava o entendimento de que a decisão judicial não poderia influenciar o julgamento administrativo relativo ao lançamento de contribuições relativas a períodos posteriores a 1989, sob o argumento de que não teriam sido mantidas as condições fáticas e normativas em que foi proferida a sentença cujo trânsito em julgado se pretendia impingir*", entendeu que a superveniente decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp nº 1.118.893/MG, no regime do art. 543-C do CPC, estabeleceu novo quadro no julgamento administrativo da matéria.

Com efeito, aquele Colegiado, asseverou que através do REsp nº 1.118.893/MG, *"restou assentado o entendimento de que a edição de legislação superveniente (Leis ns. 7.856/89, 8.034/90, 8.212/91, 8.383/91, 8.542/91 e Lei Complementar n. 70/91) e de que a posterior declaração de constitucionalidade do tributo pela C. Suprema Corte não retiram os efeitos da sentença de mérito transitada em julgado em favor do contribuinte"*. E, assim, concluiu que, como os efeitos do acórdão do TRF da 1ª Região em favor da Contribuinte não se limitam a apenas um exercício, e que, como a decisão do STJ em questão (tomada no regime do art. 543-C do CPC, logo de observância obrigatória no CARF) reconhece *"a eficácia contemporânea de decisões judiciais análogas à sob exame"*, entendeu que se impunha o acolhimento do recurso voluntário para cancelamento dos lançamentos que tenham por objeto a CSLL e seus respectivos consectários.

No entanto, para aplicarmos um acórdão julgado em sede de recurso repetitivo pelo STJ, nos termos em que dispõe o art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, precisamos cotejar o caso concreto com o analisado pelo Tribunal Superior.

Nessa linha já decidiu esta Turma, conforme se pode depreender dos acórdãos nº 9101-002.013 (7 de outubro de 2014, Redator Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão) e nº 9101-002.044 (11 de novembro de 2014, Relator Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão). Vale transcrever a ementa do primeiro acórdão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

LIMITES DA COISA JULGADA. CSLL. Efeitos do REsp nº 1.118.893/MG.

No que respeita à CSLL, ao se aplicar o REsp nº 1.118.893/MG, decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos chamados Recursos Repetitivos, de seguimento obrigatório pelos Conselheiros do CARF, a teor do disposto no art. 62-A do RICARF-Anexo II, quando da análise dos efeitos específicos da sentença transida em julgado, há que se verificar os exatos termos de decisão, as normas que foram por ela cotejadas, a extensão precisa dos seus efeitos e a data da ocorrência dos fatos geradores a que se aplica.

Verificado o descompasso entre a decisão que transitou em julgado e os efeitos do REsp nº 1.118.893/MG, descabe sua aplicação.

Recurso Especial da Fazenda Nacional Provido.

Nesse contexto, verifica-se que a Ação Ordinária nº 90.0003670-4 foi decidida em primeira instância em desfavor da Contribuinte, não tendo sido acolhida a sua pretensão de ver *"declarada a inexistência de relação jurídico tributária"* em razão das inconstitucionalidades apontadas nas Leis nº 7.689, de 1988, e nº 7.856, de 1989 (vide sentença às e-fls. 184 a 192).

Ante apelação da Contribuinte, o TRF da 1ª Região proferiu, em 27/11/1991, o acórdão de e-fls. 213 e ss., através do qual reformou a sentença. Concluiu aquela Corte pela inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, em toda a sua extensão, referindo restar esvaziado, por consequência, *"o comando expresso no art. 2º da Lei nº 7.689/89, que majorou a alíquota da condenada contribuição social"*.

O acórdão foi publicado em 13/02/1992 (e-fls. 221), e, conforme informa a Contribuinte em suas contrarrazões, o trânsito se deu em 28/08/1993 (e-fls. 873).

Vale transcrever ementa e trecho do voto condutor já reproduzidos na decisão ora recorrida:

Ementa:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. SEGURIDADE SOCIAL. LEI Nº 7.689, DE 1988. INCONSTITUCIONALIDADE.

O Plenário do Tribunal Regional Federal – 1ª Região, ao apreciar a arguição de inconstitucionalidade suscitada na AMS nº 89.01.13614-7 – MG, proclamou, por decisão majoritária, a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, instituidora de contribuição social, incidente sobre o lucro das empresa e exigível a partir dos resultados apurados em 31.12.1988.

Apelação Provida

Trecho do voto condutor:

O EXMO. SR. JUIZ VICENTE LEAL (RELATOR):-

A questão posta em juízo tem sido objeto de inúmeras demandas perante o Judiciário Federal, todas tendentes a afastar a exigência da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88.

Sustentam as empresas que a exigência do questionado gravame é inconstitucional porque:

- a) não poderia ser instituída sem prévio plano de custeio pertinente à seguridade social;*
- b) não poderia ser instituída por lei ordinária, mas somente por lei complementar;*
- c) a exação não poderia incidir sobre o fato gerador e base de cálculo próprios do imposto de renda;*
- d) a incidência já no exercício de 1988 configura ofensa a direito adquirido e ao princípio da anterioridade.*

O tema foi exaustivamente debatido no Plenário deste Tribunal, ensejo em que cada um dos seus membros expende longamente o seu pensamento. Todos os aspectos da ‘res in judicio deducta’ foram plenamente examinados.

Naquele ensejo, filiei-me à corrente que entendia ser inconstitucional, em toda a sua extensão, a Lei nº 7.689/88, por haver instituído um tributo novo, de natureza jurídica diversa da contribuição social para a seguridade social prevista no art. 195 da Constituição Federal.

Sustentei, naquele julgamento, que o modelo de administração e fiscalização do referido gravame, como estatuído na Lei nº 7.689, afasta-se do regime jurídico-constitucional da contribuição social para a seguridade social, principalmente no pertinente aos princípios inscritos no art. 194, parágrafo único, inciso V (que prescreve a ‘equidade na forma de participação de custeio’) e inciso VII (que manda observar na administração da referida contribuição, o ‘caráter democrático e descentralizado da gestão administrativa, com a participação da comunidade, em

especial de trabalhadores, empresários e aposentados'). E enquanto assim preconizam as normas constitucionais pertinentes, a Lei nº 7.689/88 ordena que a administração e fiscalização da contribuição em tela é da competência da Secretaria da Receita Federal, aplicando-se-lhe, no que couber, a legislação do imposto de renda no que pertine ao lançamento, à consulta, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo. E além do mais, não guarda ela qualquer relação com os benefícios da Previdência Social, o que desfigura o caráter de contribuição para a seguridade social.

Aduzi, de outra parte, que não se enquadra tal gravame na moldura das contribuições sociais instituídas para intervenção no domínio econômico ou no interesse das categorias profissionais ou econômicas, previstas no art. 149, da Carta Magna. E se o fosse, dependeria, para sua instituição, de lei complementar, como expressamente previsto no art. 149 ('...observado o disposto no art. 146, III, e 150, I e III...').

A nossa posição, em primeiro julgamento, não obteve o apoio majoritário da Corte, sendo, por isso, afastada a arguição de inconstitucionalidade, seja da Lei nº 7.689, em toda a sua extensão, seja do seu art. 8 (REO nº 89.01.097818-MT, in D.J. de 01.10.1990).

Posteriormente, a matéria foi novamente agitada em plenário, por via de Arguição de Inconstitucionalidade suscitada na AMS nº 89.01.136147-MG, ensejo em que o Tribunal, por maioria de votos, proclamou a inconstitucionalidade plena da Lei nº 7.689/88, sendo aquela magna decisão condensada em lapidar acórdão da lavra do eminente relator do incidente, Juiz Tourinho Neto, expresso nos termos seguintes:

"CONSTITUCIONAL. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. LEI 7.689, DE 15.12.88. INCONSTITUCIONALIDADE.

1. Ante o disposto no art. 149, da Constituição Federal de 1988, que manda observar o art. 146, inc. III, só lei complementar pode instituir contribuição social.

2. As contribuições sociais, que, em face dos arts. 149 e 146, inc. III, da CF/88, são tributos, não se aplica o disposto no art. 150, inc. III, tendo em vista o estabelecido no parag. 6, do art. 195, da CF/88.

3. As contribuições sociais novas não podem ter fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos e contribuições já existentes (CF/88, art. 195, parag. 4, c/c o art. 154, inc. I). A Lei 7689/88, no entanto, elege como base de cálculo da Contribuição o Lucro das Pessoas Jurídicas (arts. 1 e 2), que já é próprio do imposto de renda (arts. 44 do CTN, e 153, do RIR/80), além de assemelhar o seu fato gerador ao deste imposto - aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica (art. 43, CTN).

4. A Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988, por outro lado, não poderia instituir contribuição social, pois o novo sistema tributário ainda não estava em vigor, ex vi do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que estabeleceu que o

sistema tributário entraria em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da constituição - 1 de março de 1989. Infringência, por conseguinte, ao princípio da irretroatividade.

5. Violou, outrossim, a Lei 7.689/88, o art. 165, parag. 5, inc. II, da CF/88, ao determinar, em seu art. 6, que a contribuição social será administrada e fiscalizada pela Secretaria da Receita Federal, quando diante do preceito constitucional (art. 165, parag.5, inc. III), a sua arrecadação deveria integrar o orçamento da seguridade social.

6. A Lei 7.689/88 é inconstitucional, em razão, pois, de ter infringido os arts. 146, inc. III; 154, inc. I; 165, parag. 5, inc.III; e 195, parags. 4 e 6, da Constituição Federal de 1988.

7. Incidentes de inconstitucionalidade procedente." (in DJ de 14.10.91, pág. 25358).

A partir daquela decisão plenária, a questão restou resolvida no âmbito desta Corte, sendo despiciendo discutir novamente o tema, já que no mencionado julgamento todos os ângulos da quaestio juris foram exaustivamente analisados.

A sentença posta em reexame na presente apelação não guarda harmonia com a mencionada decisão plenária, impondo-se, de consequência, a sua reforma.

De outra parte, é de se concluir que, em face da decisão plenária que declarou inconstitucional a Lei nº 7.689, em toda a sua extensão, restou esvaziado, por consequência, o comando expresso no art. 2º da Lei nº 7.856/89, que majorou a alíquota da condenada contribuição social.

Isto posto, dou provimento à apelação para julgar procedente a ação, nos termos do pedido, invertendo-se o ônus da sucumbência.

É o meu voto.

De pronto já é possível identificar que **o precedente** sobre o qual se baseou o TRF da 1ª Região ao julgar o processo da Contribuinte **é o mesmo que fundamentou a decisão transitada em julgado, que é objeto do *leading case* no julgamento do recurso repetitivo** pelo STJ aqui tratado: AMS nº 89.01.136147-MG - TRF da 1ª Região; contudo, tal constatação **não é suficiente para aplicar, de forma automática, o decidido no REsp nº 1.118.893/MG ao presente caso**, pois o lançamento ora analisado fundamenta-se em sistema jurídico diverso daquele analisado pelo STJ.

Com efeito, o auto de infração contra o qual se insurgiu a Contribuinte no presente processo (e-fls. 342 e ss.) foi lavrado em 11/04/2011, e alcançou fatos geradores de CSLL ocorridos nos anos-calendário 2007 e 2008, tendo como enquadramento legal correspondente à infração ora discutida (falta de recolhimento de CSLL, e-fls. 344), além da Lei nº 7.689, de 1988 (art. 2º e §§), e da Lei nº 8.212, de 1991, **o art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002.**

Ou seja, os fatos geradores alcançados no auto de infração ocorreram **mais de mais de catorze anos após o trânsito em julgado do acórdão do TRF da 1ª Região que declarara, em favor da Contribuinte, a inexistência de relação jurídico tributária a ensejar a cobrança de CSLL.**

Nesse período, a legislação de regência da CSLL sofreu diversas modificações por obra de normas supervenientes, tais como a Lei Complementar nº 70, de nº 1991 (art. 11); a Lei nº 8.383, de 1991 (arts. 41, 44, 79, 81, 86, 87, 89, 91 e 95); a Lei nº 8.541, de 1992 (ats. 22, 38, 39, 40, 42 e 43); a Lei nº 9.249, de 1995 (arts. 19 e 20); a Lei nº 9.430, de 1996 (arts. 28 a 30, sendo que o art. 28 remete aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71 da mesma Lei); e a Lei nº 10.637, de 2002 (arts. 35 a 37, 45).

Essa superveniência de alterações legislativas e a decisão do STF pela constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, estão expressas na fundamentação do lançamento. Confira-se o trecho a seguir do TVF:

11. A Lei nº 8.212, de 1991, não apenas reproduziu a obrigação constitucional das empresas contribuírem sobre lucro, como reafirmou as disposições contidas na Lei nº 7.689, de 1988, concernentes à base de cálculo e à alíquota. Com efeito, é a própria Constituição da República de 1988 que a toda sociedade impõe, nos termos da lei, a obrigação de contribuir para a seguridade social. Assim determina o art. 195, "verbis":

"Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

II - dos trabalhadores;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos"

12. Se, para instituir um tributo, a lei deve definir-lhe os contribuintes, o fato gerador, a alíquota e a base de cálculo, nenhum desses elementos falta à Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

13. Ora, é evidente que o art. 11, § único, letra "d" discrimina o fato gerador da contribuição social de que se trata: o lucro. O art. 15 conceitua seu contribuinte: as empresas, quer constituídas sob a forma de sociedades, quer sob a forma de firmas individuais. O art. 23 determina sua base de cálculo e a alíquota: 10% sobre o lucro líquido ajustado, antes da provisão do imposto de renda. Essas disposições já fornecem o bastante para constituir qualquer espécie tributária, mas o legislador prossegue: no art. 30 trata da forma de arrecadação, no art. 33 dispõe sobre a fiscalização e sobre o lançamento de ofício, no art. 34 estabelece o critério de correção monetária dos débitos em atraso.

14. Portanto, pelo amplo tratamento que lhe conferiu, a Lei nº 8.212, de 1991, legitimaria por si só a exigência da contribuição social sobre o lucro. Toda a legislação superveniente continua a fazer remissões à Lei nº 7.689, de 1988, porém, por um motivo que já conhecemos: a despeito das disputas judiciais que sua validade a princípio alimentou, o Supremo Tribunal Federal considerou-a perfeitamente válida, de sorte que a Lei nº 8.212, de 1991, só veio a reiterar seu conteúdo, concebida que foi para disciplinar toda a matéria concernente às fontes de recursos da previdência social.

Já a legislação analisada pelo STJ no REsp 1.118.893/MG e que teria alterado a incidência da CSLL a partir da Lei nº 7.689, de 1988, corresponde à Lei Complementar nº 70, de 1991, e as Leis nº 7.856, de 1989, nº 8.034, de 1990, nº 8.212, de 1991, nº 8.383, de 1991 e nº 8.541, de 1992. Verifica-se que o voto do Ministro Arnaldo Esteves Lima, relator do REsp, é calcado, na parte que analisa as citadas leis, no voto da Min. Eliana Calmon, por ocasião do REsp 731.250/PE, que analisa detalhadamente cada dispositivo dessas leis, mas apenas essas leis.

Por conseguinte, **algumas das normas que serviram para fundamentar o auto de infração não foram analisadas no julgamento do REsp 1.118.893/MG**: a Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002.

É importante destacar que já ao tempo da publicação da Lei nº 9.430, ou seja, dezembro de 1996, era pacífico o entendimento no âmbito do STF que a CSLL podia ser regulada por lei ordinária, pois no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 146.733/SP, em 29/06/1992, o Pleno do STF reconheceu, em sede de controle difuso, a constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988 (a exceção do art. 8º do referido diploma). Tal entendimento foi confirmado no julgamento do RE nº 138.284/CE, em 01/07/1992, igualmente em controle difuso, cuja ementa ora transcrevo, com grifos:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LÚCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. Lei n. 7.689, de 15.12.88.

I. - Contribuições para-fiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C.F., art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F., arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais.

II. - A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, é uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parágrafo 4.º do mesmo art. 195 e que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deveria observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, parágrafo 4.º; C.F., art. 154, I). Posto estarem sujeitas a lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, "a").

III. - Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada.

IV. - Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa é que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1.º).

V. - Inconstitucionalidade do art. 8.º, da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art. 150, III, "a") qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro no prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, parágrafo 6.º). Vigência e eficácia da lei: distinção.

VI. - Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8.º da Lei 7.689, de 1988.

Assim, não se pode dizer que a Lei nº 9.430/96, bem como a Lei nº 10.637, de 2002, estariam alcançadas pelo REsp 1.118.893/MG, a ponto de não poderem ser aplicadas a quem porventura tenha uma decisão judicial favorável fundamentada na inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988 (que foi o objeto de pedir no caso concreto).

Mas a alteração legislativa não é a única forma que podemos considerar como uma mudança no suporte jurídico decorrido entre a decisão judicial transitada em julgado e os fatos geradores objeto do lançamento.

É preciso ter em conta, também, quando estamos tratando de constitucionalidade de leis, as decisões definitivas do STF com efeitos *erga omnes*, pois, sendo o STF o “Guardião da Constituição”, seu pronunciamento em caráter definitivo afasta qualquer dúvida sobre a constitucionalidade/inconstitucionalidade de uma norma.

Como bem observado no citado Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, após 3 de maio de 2007 (data da alteração regimental do STF, introduzindo as disposições da Lei nº 11.418, de 2006), possuem essa característica de alterar o sistema jurídico pátrio declarando a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de uma norma, os precedentes do STF formados:

i) em sede de controle concentrado de constitucionalidade das leis ou; (ii) em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos ou não, da Resolução de que trata o art. 52, inc. X da CF/88, desde que, nesse último caso, o precedente tenha resultado de julgamento realizado nos moldes previstos no art. 543-B do Código de Processo Civil (CPC).

De acordo com o vasto estudo reproduzido nesse Parecer, antes de março de 2007, as decisões proferidas pelo STF em controle difuso sobre uma determinada questão constitucional, mesmo que não submetidas a Resolução Senatorial, se proferidas pelo Plenário, e cujo entendimento tenha sido reafirmado em diversos julgados posteriores, também têm esse efeito.

Ora, como já disse, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 146.733/SP, em 29/06/1992, o **Pleno do STF** reconheceu, em sede de controle difuso, a constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988 (a exceção do art. 8º do referido diploma). Tal entendimento foi confirmado no julgamento do RE nº 138.284/CE (em 01/07/1992, igualmente em controle difuso) e no julgamento da ADI nº 15-2/DF (em 14/06/2007, aqui já em controle concentrado de constitucionalidade).

É dizer, na inteligência do Parecer PGFN/CRJ nº 492, de 2011, já com a decisão do STF no julgamento do RE nº 138.284/CE, há precedente objetivo e definitivo do STF a fazer cessar a eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado em favor da Contribuinte. Por oportuno, esclareço que o acórdão do RE nº 138.284/CE transitou em julgado em 29/09/1992, sendo que em 12/04/1995 foi publicada Resolução do Senado Federal decorrente, que suspendeu os efeitos a execução do disposto no art. 8º da Lei nº 7.689, de 1988. A ementa do RE nº 138.284/CE já foi transcrita acima; cumpre, então, transcrever as ementas dos demais julgados citados, na parte de interesse:

RE nº 146.733/SP:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS. LEI 7689/88. - NÃO É INCONSTITUCIONAL A INSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS, CUJA NATUREZA É

TRIBUTARIA. CONSTITUCIONALIDADE DOS ARTIGOS 1., 2. E 3. DA LEI 7689/88. REFUTAÇÃO DOS DIFERENTES ARGUMENTOS COM QUE SE PRETENDE SUSTENTAR A INCONSTITUCIONALIDADE DESSES DISPOSITIVOS LEGAIS. - AO DETERMINAR, POREM, O ARTIGO 8. DA LEI 7689/88 QUE A CONTRIBUIÇÃO EM CAUSA JA SERIA DEVIDA A PARTIR DO LUCRO APURADO NO PERIODO-BASE A SER ENCERRADO EM 31 DE DEZEMBRO DE 1988, VIOLOU ELE O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE CONTIDO NO ARTIGO 150, III, "A", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, QUE PROIBE QUE A LEI QUE INSTITUI TRIBUTO TENHA, COMO FATO GERADOR DESTA, FATO OCORRIDO ANTES DO INICIO DA VIGENCIA DELA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO COM BASE NA LETRA "B" DO INCISO III DO ARTIGO 102 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, MAS A QUE SE NEGA PROVIMENTO PORQUE O MANDADO DE SEGURANÇA FOI CONCEDIDO PARA IMPEDIR A COBRANÇA DAS PARCELAS DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL CUJO FATO GERADOR SERIA O LUCRO APURADO NO PERIODO-BASE QUE SE ENCERROU EM 31 DE DEZEMBRO DE 1988. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 8. DA LEI 7689/88.

ADI nº 15-2/DF:

(...)

IV. ADIn: L. 7.689/88, que instituiu contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, resultante da transformação em lei da Medida Provisória 22, de 1988.

1. Não conhecimento, quanto ao art. 8º, dada a invalidade do dispositivo, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal, em processo de controle difuso (RE 146.733), e cujos efeitos foram suspensos pelo Senado Federal, por meio da Resolução 11/1995.

2. Procedência da arguição de inconstitucionalidade do artigo 9º, por incompatibilidade com os artigos 195 da Constituição e 56, do ADCT/88, que, não obstante já declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 150.764, 16.12.92, M. Aurélio (DJ 2.4.93), teve o processo de suspensão do dispositivo arquivado, no Senado Federal, que, assim, se negou a emprestar efeitos erga omnes à decisão proferida na via difusa do controle de normas.

3. Improcedência das alegações de inconstitucionalidade formal e material do restante da mesma lei, que foram rebatidas, à exaustão, pelo Supremo Tribunal, nos julgamentos dos RREE 146.733 e 150.764, ambos recebidos pela alínea b do permissivo constitucional, que devolve ao STF o conhecimento de toda a questão da constitucionalidade da lei.

Nesse sentido, a supracitada ADI só confirma o entendimento do STF, como se pode até verificar dos acórdãos que ela mesma menciona.

Mas no caso concreto, segundo informa a recorrente, a União ajuizou Ações Recisórias nºs 94.01.12738-7 (transitada em julgado em 5/9/1996) e 95.01.15194-8 (transitada em julgado em 21/07/1997), as quais foram julgadas improcedentes pelo TRF da 1ª Região.

O que nos permite concluir que o TRF da 1ª RF não reconheceu eficácia vinculante aos precedentes do STF citados acima, até então exarados.

Mas a ADI é posterior a esses pronunciamentos do TRF.

Ademais, voltando-se ao repetitivo nº 1.118.893 – MG, de 2011, verifica-se que o Ministro Relator Arnaldo ao fazer referência à mencionada ADI, assim concluiu:

“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.”

Ou seja, entendeu o STJ que, para aquele caso concreto, em que se discutia fatos geradores de 1991, essa **ADI não poderia retroagir**. Mas o STJ **não tratou dos efeitos prospectivos da ADI**. É flagrante no voto do Ministro que o valor perquirido foi a **segurança jurídica** daqueles que se comportaram segundo uma decisão transitada em julgado em controle difuso, consoante trecho que ora transcrevo:

“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.”

Então, na entendimento traçado pelo REsp 1.118.893 – MG, de 2011, a partir de agosto de 2007, data de publicação da ADInº 15-DF, já teria se operado a cessação dos efeitos da coisa julgada material para todos os contribuintes que tinham decisão judicial transitada em julgado para não recolher CSLL com fulcro na inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988.

O presente processo diz respeito a lançamentos anuais de CSLL, **cujos fatos geradores ocorreram em dezembro de 2007 e dezembro de 2008**, ou seja, após a ADI nº 15-DF/2008, de forma que, ainda que se aplicasse ao caso, por inteiro, o que dispôs o REsp 1.118.893 – MG, de 2011, restaria prejudicado o pleito da recorrida para se manter a decisão recorrida pois, nesse caso, já devem ser observados os efeitos prospectivos da decisão em controle concentrado do Supremo Tribunal Federal.

Ou, em outras palavras: a decisão judicial transitada em julgado em favor da Contribuinte na Ação Ordinária nº 90.0003670-4 não possuía mais eficácia vinculante frente aos fatos geradores de CSLL ocorridos nos anos-calendário 2007 e 2008 e alcançados pelo lançamento objeto do presente processo, razão pela qual deve o auto de infração ser mantido.

Da mesma forma, analisando-se o RE 730.462/SP, julgado sob o rito da Repercussão Geral, pode-se verificar que o bem tutelado foi a segurança jurídica e que na dicção do Relator, Min. Teori Zavascki, em relação **aos fatos geradores ocorridos após a publicação de pronunciamento do STF em sede de controle concentrado**, não há que se falar em eficácia da sentença judicial contrária a esse pronunciamento. Ou seja, para fatos

geradores anteriores, seria necessária uma ação rescisória para fazer cessar os efeitos da coisa julgada material; contudo, para o futuro, tal ação é prescindível.

Por oportuno, transcrevo trechos do voto para demonstrar essa conclusão, fazendo grifos das partes que considero importantes:

4. É importante distinguir essas duas espécies de eficácia (a normativa e a executiva), pelas consequências que operam em face das situações concretas. A eficácia normativa (= declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade) se opera ex tunc, porque o juízo de validade ou nulidade, por sua natureza, dirige-se ao próprio nascimento da norma questionada. Todavia, quando se trata da eficácia executiva, não é correto afirmar que ele tem eficácia desde a origem da norma. É que o efeito vinculante, que lhe dá suporte, não decorre da validade ou invalidade da norma examinada, mas, sim, da sentença que a examina. Derivando, a eficácia executiva, da sentença (e não da vigência da norma examinada), seu termo inicial é a data da publicação do acórdão do Supremo no Diário Oficial (art. 28 da Lei 9.868/1999). É, consequentemente, eficácia que atinge atos administrativos e decisões judiciais supervenientes a essa publicação, não atos pretéritos. Os atos anteriores, mesmo quando formados com base em norma inconstitucional, somente poderão ser desfeitos ou rescindidos, se for o caso, em processo próprio. Justamente por não estarem submetidos ao efeito vinculante da sentença, não podem ser atacados por simples via de reclamação. É firme nesse sentido a jurisprudência do Tribunal: “Inexiste ofensa à autoridade de pronunciamento do Supremo Tribunal Federal se o ato de que se reclama é anterior à decisão emanada da Corte Suprema. A ausência de qualquer parâmetro decisório, previamente fixado pelo Supremo Tribunal Federal, torna inviável a instauração de processo de reclamação, notadamente porque inexiste o requisito necessário do interesse de agir” (Rcl 1723 AgR-QO, Min. Celso de Mello, Pleno, DJ de 6.4.2001). No mesmo sentido: Rcl 5388 AgR, Min. Roberto Barroso, 1ª Turma, DJe de 23.10.14; Rcl. 12741 AgR, 2ª Turma, Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 18.9.201; Rcl 4962, Min. Cármen Lúcia, 2ª Turma, DJe 25.6.2014).

5. Isso se aplica também às sentenças judiciais anteriores. Sobrevindo decisão em ação de controle concentrado declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo, nem por isso se opera a automática reforma ou rescisão das sentenças anteriores que tenham adotado entendimento diferente. Conforme asseverado, o efeito executivo da declaração de constitucionalidade ou inconstitucionalidade deriva da decisão do STF, não atingindo, consequentemente, atos ou sentenças anteriores, ainda que inconstitucionais. Para desfazer as sentenças anteriores será indispensável ou a interposição de recurso próprio (se cabível), ou, tendo ocorrido o trânsito em julgado, a propositura da ação rescisória, nos termos do art. 485, V, do CPC, observado o respectivo prazo decadencial (CPC, art. 495). Ressalva-se desse entendimento, quanto à indispensabilidade da ação rescisória, a questão

relacionada à execução de efeitos futuros da sentença proferida em caso concreto, notadamente quando decide sobre relações jurídicas de trato continuado, tema de que aqui não se cogita. Interessante notar que o novo Código de Processo Civil (Lei 13.105, de 16.3.2015), com vigência a partir de um ano de sua publicação, traz disposição explícita afirmando que, em hipóteses como a aqui focada, “cabará ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal” (art. 525, § 12 e art. 535, § 8º). No regime atual, não há, para essa rescisória, termo inicial especial, o qual, portanto, se dá com o trânsito em julgado da decisão a ser rescindida (CPC, art. 495).

Quanto ao pleito subsidiário apresentado pela Contribuinte nas contrarrazões para fazer considerar a cessação dos efeitos da decisão a partir de agosto de 2007, ou mesmo considerando uma eventual anterioridade nonagesimal, para considerar a partir de novembro de 2007, **como a data do fato gerador ocorreu em 31/12/2007**, tal pedido fica sem sentido, haja vista que ainda que reconhecido, não afasta os lançamentos. Quanto à aplicação da anterioridade do exercício, este sequer se aplica à CSLL, vez que plasmado no art. 150 da CF.

Além disso, não há que se falar na aplicação das conclusões do Parecer PGFN/CRJ nº 492, de 2011, apenas aos fatos geradores posteriores à sua publicação, como também defendeu a Contribuinte nos pedidos subsidiários de suas contrarrazões.

Isso porque, segundo o Parecer:

(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, 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

Ou seja, o termo *a quo* do direito conferido ao Fisco de voltar a exigir do contribuinte-autor tributo antes tido por inconstitucional se situa na publicação do Parecer apenas na hipótese *"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"*. Não se enquadra aí, a toda evidência, o presente caso, no qual não só o lançamento é anterior ao Parecer (não houve inércia), como o lançamento fiscal traz entre seus fundamentos justamente as alterações legislativas posteriores à decisão transitada em julgado em favor da Contribuinte, bem como o pronunciamento do STF pela constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988.

Neste sentido, convém destacar outro trecho do Parecer PGFN/CRJ nº 492, de 2011, que trata do tema:

78. Assim, tendo em conta o princípio da segurança jurídica e os seus consectários princípios da não surpresa e da proteção à confiança, bem como por força do que prevê o art. 146 do CTN, entende-se, aqui, que naquelas específicas hipóteses em que a

cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, em face do advento de precedente objetivo e definitivo do STF em sentido contrário ao nela sufragado, tenha ocorrido em momento anterior à publicação deste Parecer, e tendo havido inércia dos agentes fazendários, o termo a quo para o exercício, pelo Fisco, do direito de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributo em questão é a data da publicação deste Parecer, o que significa dizer que apenas os fatos geradores praticados a partir desse instante poderão ser objeto de lançamento.

79.Em outras palavras: este parecer não retroage para alcançar aqueles fatos geradores pretéritos, que, mesmo sendo capazes, à luz do entendimento ora defendido, de fazer nascer obrigações tributárias, não foram, até o presente momento, objeto de lançamento.

Por óbvio, se nas situações pretéritas o Fisco já tiver adotado o entendimento ora defendido, efetuando a cobrança relativa aos fatos geradores ocorridos desde a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, em relação a essas situações pretéritas o critério jurídico contido no presente Parecer não poderá ser considerado "novo", o que afasta a aplicação do princípio da não surpresa e do art. 146 do CTN;esses lançamentos, portanto, deverão ser mantidos.

(...)

Finalmente, tem-se que, como a Turma *a quo*, ao dar provimento ao recurso voluntário para cancelar *in totum* o lançamento, pronunciou-se apenas sobre a incidência da CSLL frente à decisão judicial transitada em julgado que desobrigava a Contribuinte de recolher essa Contribuição, impende que aquele colegiado aprecie as matérias que deixou de apreciar, notadamente: a glosa de despesas e a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

Conclusão:

Em face ao exposto, voto no sentido de dar provimento integral ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, devendo os autos retornarem à Turma recorrida para apreciação das matérias do recurso voluntário sobre as quais não se pronunciou.

(Assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo

Declaração de Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto

Na reunião de abril de 2016, a e. **Câmara Superior de Recursos Fiscais** (doravante “**CSRF**”) analisou o recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (doravante “**PFN**” ou “**recorrente**”), no processo n. 10680.721852/2011-47, em que é interessada **SAMARCO MINERAÇÃO S/A** (doravante “**SAMARCO**”, “**recorrida**” ou “**contribuinte**”). Em tal recurso, a recorrente requer a reforma do acórdão n. 1102-001.251 (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela r. 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”).

O cerne do recurso especial em análise consiste em saber se o contribuinte possui em seu favor decisão judicial com trânsito em julgado que afaste de si a incidência da CSL.

Em sua essência, o tema em análise traz consigo o embate de princípios constitucionais, com regras objetivamente estabelecidas pelo legislador ordinário.

De um lado, o contribuinte tem a seu favor o fundamento notório e comezinho de que o princípio da segurança jurídica tem na coisa julgada um de seus mais consagrados estandartes, de forma que a obediência a uma decisão transitada em julgado, na ausência de ação rescisória competente para a sua desconstituição, deve ser reconhecida como prioridade absoluta. Por sua vez, o julgamento da ADIn 15, no qual foi declarada a constitucionalidade da CSL com efeitos *erga omnes* pelo e. Supremo Tribunal Federal (doravante “**STF**”), fez surgir um contra-argumento, embasado no suposto ferimento do princípio da igualdade: não seria isonômico e conforme o princípio da livre concorrência se apenas algumas empresas, detentoras de decisões com trânsito em julgado, permaneçam desobrigadas do recolhimento de CSL.

No embate desses princípios, há regras objetivamente estabelecidas pelo legislador ordinário que, com fundamento no Constituição Federal, tutelam os instrumentos processuais competentes para a desconstituição da coisa julgada (notadamente a ação rescisória), bem como prescrevem as condições para que da norma emanada da decisão transitada em julgado deixe de surtir efeitos (notadamente a modificação do estado de fato ou de direito). **No âmbito do CARF, a decisão do legislador competente no sopesamento dos princípios em questão vincula o julgador administrativo (RICARF, art. 62)**

Ao julgar o caso, a Turma *a quo* prolatou acórdão que restou assim ementado:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

Ementa: CSLL. COISA JULGADA. A jurisprudência anterior do CARF assentava o entendimento de que a decisão judicial não poderia influenciar o julgamento administrativo relativo ao lançamento de contribuições relativas a períodos posteriores a 1989, sob o argumento de que não teriam sido mantidas as condições fáticas e normativas em que foi proferida a sentença cujo trânsito em julgado se pretendia impingir. Conforme

citados precedentes, a Lei n. 7.689/88 teve sua redação modificada por diversas vezes ao longo do tempo, as quais via de regra não eram tratadas pelas decisões judiciais proferidas na respectiva decisão judicial.

Supervenientemente, contudo, o E. Superior Tribunal de Justiça proferiu julgamento nos autos do REsp n. 1.118.893-MG, sujeito ao regime do art. 543-C do CPC, segundo o qual restou assentado o entendimento de que a edição de legislação superveniente (Leis ns. 7.856/89, 8.034/90, 8.212/91, 8.383/91, 8.542/91 e Lei Complementar n. 70/91) e de que a posterior declaração de constitucionalidade do tributo pela C. Suprema Corte não retiram os efeitos da sentença de mérito transitada em julgado em favor do contribuinte.

Diante de tal precedente, considerados (a) os expressos termos da decisão judicial cujos efeitos se pretende aplicar neste procedimento (que não os limita a apenas um exercício financeiro); (b) o citado precedente exarado pelo E. Superior Tribunal de Justiça, que reconhece a eficácia contemporânea de decisões judiciais análogas à sob exame; e (c) o disposto no art. 62-A do Regimento Interno do CARF, que determina serem de observância obrigatória os precedentes jurisprudenciais da E. Corte de Justiça exarados sob o regime do art. 543-C do CPC, impõe-se o cancelamento dos lançamentos que tenham por objeto a CSLL e seus respectivos consectários.

No julgamento do recurso especial interposto, a CSRF decidiu, por maioria de votos, conhecer o recurso especial interposto, e, por voto de qualidade, dar-lhe provimento.

Nesta declaração de voto, *permissa venia*, apresento os fundamentos que me fizeram votar no sentido de NÃO CONHECER o recurso especial interposto pela PFN e, se conhecido, NEGAR-LHE PROVIMENTO, de forma a manter o acórdão recorrido.

Para a adequada fundamentação deste julgamento, parece necessário enfrentar três pontos básicos, que correspondem aos três tópicos que se seguem:

1. *O instituto da coisa julgada e o caso dos autos.*
2. *Alterações na legislação enfrentada na ação judicial com trânsito em julgado. O rito dos recursos repetitivos e o REsp 1.118.893-MG.*
3. *Os efeitos da ADIn. 15 sobre a coisa julgada detida pelo contribuinte.*

No tópico “4”, por sua vez, será explicitada uma *síntese conclusiva e a parte dispositiva do voto*.

1. O instituto da coisa julgada e o caso dos presentes autos.

“O significado do instituto da coisa julgada material como expressão da própria supremacia do ordenamento constitucional e como elemento inerente à existência do Estado Democrático de Direito.”
Ministro Celso de Mello, STF¹

¹ STF. RE 592912 AgR, Relator Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 03.04.2012, publicado em 22.11.2012.

O caso em análise merece que se repise o que é a coisa julgada, qual a sua importância e justificativa no sistema jurídico, bem como qual a sua tutela no Direito positivo brasileiro.

Quanto à **definição da coisa julgada**, nada mais adequado do que o recurso à doutrina processualista. Encontra-se nos ensinamentos de FRANCESCO CARNELUTTI² que a coisa julgada consiste numa declaração de certeza, na imperatividade e na inalterabilidade – pela preclusão de recursos –, que possui o comando da sentença, comando este *suplementar* ao da lei. Na clássica doutrina nacional, CÂNDIDO RANGEL DINAMARCO³ também fornece a seguinte lição:

“A coisa julgada é a situação de segurança quanto à existência ou inexistência de um direito, assegurada pela imutabilidade dos efeitos da sentença de mérito. Quer se trate de sentença meramente declaratória, constitutiva ou condenatória, ou mesmo quando a demanda é julgada improcedente, no momento em que já não couber recurso algum institui-se entre as partes, e em relação ao litígio que foi julgado, uma situação, ou estado, de grande firmeza quanto aos direitos e obrigações que os envolvem, ou que não os envolvem.”

Em comum na doutrina desses processualistas, é possível observar que a **imutabilidade da norma** é essencial para a definição do instituto da *coisa julgada*. Corroborando com esse entendimento GIUSEPPE CHIOVENDA observou que aludida imutabilidade das decisões já era prestigiada no Digesto romano, de forma que a *res judicata* imprimiria a um bem ou direito a certeza de sua fruição necessária para que a vida social se desenvolvesse da forma mais segura e pacífica.

De longa data, o processualista OVÍDIO BATISTA DA SILVA⁴ igualmente aponta para “A imutabilidade do que foi declarado pelo juiz, no sentido de que nem as partes podem, validamente, dispor de modo diverso, transacionando sobre o sentido da declaração contida na sentença nem os juízes, em futuros processos, poderão modificar, ou sequer reapreciar, essa declaração”.

A *imutabilidade* em questão pode alcançar apenas o processo em que foi proferida a decisão ou, ainda, estender-se em relação a outros processos, que envolvam as mesmas partes, as mesmas pretensões e o mesmo objeto. Trata-se da distinção entre coisa julgada *formal* e *material*. Nas lições de PONTES DE MIRANDA⁵, a coisa julgada formal se dá “quando não mais se pode discutir no processo o que se decidiu”, de outra ponta, a coisa julgada material “é a que impede discutir-se, noutro processo, o que se decidiu”. Concluiu o juriconsulto, então, que é “o direito material que determina a qualidade das suas regras, de modo que a coisa julgada formal ou material não é ofendida por essa mutabilidade, nem pela conseqüente alterabilidade dos termos da interpretação ou versão executiva inicial da sentença”.

² CARNELUTTI, Francesco, Instituições do processo Civil. *Apud*: SANTOS, Moacyr Amaral. Comentário ao Código de Processo Civil, Vol. IV, Coleção Forense. São Paulo: Forense, 1998, p. 431-432. Às pgs. 184-185, conclui o autor, ainda, que: “Coisa julgada, então, significa a decisão de mérito que se obtém por meio do processo de cognição ou, em outros termos, a decisão sobre questões de fundo; as questões de fundo julgadas não são apenas as expressamente resolvidas, como também aquelas cuja solução seja uma premissa necessária para a solução das primeiras e que, portanto, resolvem-se implicitamente (a chamada decisão implícita). Já que as questões de ordem não concernem à lide, sua solução não constitui nunca coisa julgada.”

³ DINAMARCO, Cândido Rangel. Nova era do processo civil. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 200.

⁴ SILVA, Ovídio Batista da. Sentença e coisa julgada. Porto Alegre: Ed. Sergio Antonio Fabris, 1988, p. 114.

⁵ MIRANDA, Pontes. Comentários ao Código de Processo Civil, Tomo V, Forense, 1974, p. 1144; 190.

Também se colhe da obra da doutrina processualista ao menos duas perspectivas para justificar a autoridade da coisa julgada: a primeira de ordem *política* e a outra de ordem *jurídica*.

O *fundamento político* consiste na necessidade de que a estabilização das relações sociais se opere de modo definitivo, isto porque a procura pela justiça não pode ser indefinida, à custa da instabilidade da vida em sociedade. Desse modo, MOACYR AMARAL SANTOS⁶, ao observar que a “verdadeira finalidade do processo, como instrumento destinado à composição da lide, é fazer justiça pela atuação da vontade da lei ao caso concreto”, destaca que a “procura da justiça, entretanto, não pode ser indefinida, mas deve ter um limite, por exigência de ordem pública, qual seja a estabilidade dos direitos que inexistiria se não houvesse um termo além daquela sentença que se tornou imutável”.

No que tange a explicitação da perspectiva *jurídica*, ao menos duas teorias se polarizam, notadamente sustentadas GIUSEPPE CHIOVENDA e a de ENRICO TÚLIO LIEBMAN. Em CHIOVENDA⁷, encontra-se a assim denominada “teoria da vontade do Estado”, segundo a qual a coisa julgada não consubstancia uma expressão da verdade dos fatos, mas a própria vontade do Estado aplicada ao caso concreto, de forma que “com a sentença só se consegue a certeza da existência de tal vontade e, pois, a incontestabilidade do bem reconhecido ou negado”. E em LIEBMAN⁸, por sua vez, identifica-se a concepção de coisa julgada não como necessariamente um efeito da sentença, mas sim um adjetivo, uma qualidade relacionada à definitividade e incontestabilidade desta.

Essa segunda teoria parece encontrar maior acolhida na doutrina nacional. Assim, HUMBERTO THEODORO JÚNIOR⁹ suscita que o legislador, ao tutelar a coisa julgada, “não tem nenhuma pretensão de valorar a sentença diante dos fatos (verdade) ou dos direitos (justiça). Impele-o tão somente uma exigência de ordem prática, quase banal, mas imperiosa de não mais permitir que se volte a discutir acerca das questões já soberanamente pelo Poder Judiciário. Apenas a preocupação de segurança nas relações jurídicas e de paz na convivência social é que explicam a *res judicata*.”

A proteção à coisa julgada encontra fundamento na Constituição Federal, na qual foi expressamente consagrada entre os direitos fundamentais garantidos por seu art. 5º:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
(...)
XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

⁶ SANTOS, Moacyr Amaral. Comentário ao Código de Processo Civil, Vol. IV, Coleção Forense. São Paulo: Forense, 1998, p. 461-462.

⁷ CHIOVENDA, Giuseppe. Instituições de direito processual civil. Vol. I. Saraiva: São Paulo, 1965, p. 371-372.

⁸ LIEBMAN, Enrico Túlio. Eficácia e autoridade da sentença e outros escritos sobre a coisa julgada. 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. 4ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 5. “A autoridade da coisa julgada não é um efeito da sentença, como postula a doutrina unânime, mas, sim, modo de manifestar-se e produzir-se dos efeitos da própria sentença, algo que a esses efeitos se ajunta para qualifica-los e reforça-los em sentido bem determinado. Caem todas as definições correntes no erro de substituir uma qualidade dos efeitos da sentença por um efeito seu autônomo. Assim, quando HELLWIG – como já se viu – define a coisa julgada como o efeito específico da sentença, confunde justamente o efeito normal da sentença com a definitividade e incontestabilidade deste efeito.”

⁹ THEODORO JÚNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil, Vol. I, 34ª ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 466.

A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (doravante “LINDB”) delimita o conceito de coisa julgada em seu art. 6º, conforme a redação que lhe foi dada pela Lei nº 12.376/2010:

*Art. 6º A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.
(...)
§ 3º Chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não caiba recurso.”*

O antigo Código de Processo Civil, de 1973 (doravante “CPC/73”), assim dispunha sobre o instituto da coisa julgada:

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.

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.

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;

II - nos demais casos prescritos em lei.

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

Art. 473. É defeso à parte discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito se operou a preclusão.

Art. 474. Passada em julgado a sentença de mérito, reputar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e defesas, que a parte poderia opor assim ao acolhimento como à rejeição do pedido.

Art. 475. Está sujeita ao duplo grau de jurisdição, não produzindo efeito senão depois de confirmada pelo tribunal, a sentença:

I - proferida contra a União, o Estado, o Distrito Federal, o Município, e as respectivas autarquias e fundações de direito público;

II - que julgar procedentes, no todo ou em parte, os embargos à execução de dívida ativa da Fazenda Pública (art. 585, VI).

§ 1º Nos casos previstos neste artigo, o juiz ordenará a remessa dos autos ao tribunal, haja ou não apelação; não o fazendo, deverá o presidente do tribunal avocá-los.

§ 2º Não se aplica o disposto neste artigo sempre que a condenação, ou o direito controvertido, for de valor certo não excedente a 60 (sessenta) salários mínimos, bem como no caso de procedência dos embargos do devedor na execução de dívida ativa do mesmo valor.

§ 3º Também não se aplica o disposto neste artigo quando a sentença estiver fundada em jurisprudência do plenário do Supremo Tribunal Federal ou em súmula deste Tribunal ou do tribunal superior competente.

O Novo Código de Processo Civil, publicado em 2015 (doravante “CPC/2015”), embora trate do instituto do trânsito em julgado em outros dispositivos esparsos, tutelou a matéria especialmente em seus arts. 502 a 508:

Art. 502. Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso.

Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida.

§ 1. O disposto no caput aplica-se à resolução de questão prejudicial, decidida expressa e incidentemente no processo, se:

I - dessa resolução depender o julgamento do mérito;

II - a seu respeito tiver havido contraditório prévio e efetivo, não se aplicando no caso de revelia;

III - o juízo tiver competência em razão da matéria e da pessoa para resolvê-la como questão principal.

§ 2. A hipótese do § 1o não se aplica se no processo houver restrições probatórias ou limitações à cognição que impeçam o aprofundamento da análise da questão prejudicial.

Art. 504. 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.

Art. 505. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide, salvo:

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

II - nos demais casos prescritos em lei.

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Art. 507. É vedado à parte discutir no curso do processo as questões já decididas a cujo respeito se operou a preclusão.

Art. 508. Transitada em julgado a decisão de mérito, considerar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e as defesas que a parte poderia opor tanto ao acolhimento quanto à rejeição do pedido.

No caso dos autos, em 1990, o contribuinte propôs perante a Justiça Federal a *ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária n. 90.0003670-4* (fls. 152 e seg. do e-processo). A *causa de pedir* da ação pode ser aferida às fls. 157 do e-processo, *in verbis*:

“A Contribuição Social instituída pela Lei 7.689 é INCONSTITUCIONAL POR FERIR OS SEGUINTE PRINCÍPIOS:

a) HIERARQUIA DAS LEIS

O art. 149 da Constituição Federal exige Lei Complementar para a instituição de tributos, por força do art. 146, III, visto que é uma norma tributária. Sendo tal exigência também prevista no art. 154, que é extensivo às contribuições sociais nos termos do art. 195, parágrafo 4º, da Constituição Federal.

b) PRINCÍPIO DO ‘NE BIS IN IDEM’

Em face do art. 154, I, da Constituição Federal, as espécies não podem ter o fato gerador e a base de cálculo idênticos a outros impostos. O LUCRO LÍQUIDO das empresas apurado nos últimos 12 (doze) meses que seria a base de cálculo dessa contribuição JÁ É DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA.”

O pedido da *ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária n. 90.0003670-4*, proposta pelo contribuinte, pode ser aferido às **fls. 158 do e-processo**, *in verbis*:

“seja declarada a INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA, entre a Requerente e a Requerida, julgando a ação procedente para o fim de RECONHECER E DECLARAR POR SENTENÇA A ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL POR PARTE DA UNIÃO FEDERAL”

Embora a aludida ação tenha sido julgada improcedente em primeira instância, interposto o recurso de apelação n. 91.01.094912-MG, lhe foi dado integral provimento pelo **Tribunal Regional Federal da 1ª Região** (doravante “TRF1”). Como se observa da parte dispositiva do voto do i. Desembargador Relator, o acórdão prolatado reconheceu tanto a **inconstitucionalidade formal** quanto a **inconstitucionalidade material** requeridas no pedido formulado pelo contribuinte, *in verbis* (fl. 218 do e-processo):

“Isto posto, dou provimento à apelação para julgar procedente a ação, nos termos do pedido, invertendo-se os ônus da sucumbência.”

Destacam-se também os seguintes trechos do aludido voto, *in verbis* (fls. 214 e seg. do e-processo):

- “(...) **inconstitucional, em toda sua extensão, a Lei nº 7.689/88, por haver instituído um tributo novo, de natureza jurídica diversa da contribuição social para seguridade social prevista no art. 195 da Constituição Federal**”;

- “(...) **o modelo de administração e fiscalização do referido gravame, como estatuído pela Lei nº 7.689, afasta-se do regime jurídico-constitucional da contribuição social para seguridade social, principalmente no pertinente aos princípios inscritos no art. 194, parágrafo único, inciso V (...) e inciso VII (...)** E além do mais, não guarda ela qualquer relação com os benefícios da previdência Social, o que desfigura o caráter de contribuição para a seguridade social.”

- “(...) **não se enquadra tal gravame na moldura das contribuições sociais instituídas para intervenção no domínio econômico ou no interesse das categorias profissionais ou econômicas(...)** E se fosse dependeria de lei complementar, como expressamente previsto no art. 149 (...)”;

O referido acórdão restou assim ementado (fls. 214 e seg. do e-processo):

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. SEGURIDADE SOCIAL. LEI N. 7.689, DE 1988. INCONSTITUCIONALIDADE.

- O Plenário do Tribunal Regional Federal – 1ª Região, ao apreciar a arguição de inconstitucionalidade suscitada na AMS n. 89.01.12614-7 – MG, proclamou, por decisão majoritária, a inconstitucionalidade da Lei n. 7.689, de 1988, instituidora de contribuição social de financiamento da seguridade social, incidente sobre o lucro das empresas e exigível a partir dos resultados apurados em 31.12.1988.

- *Apelação provida.*

Contra o acórdão do TRF1 foram interpostos os recursos especial e extraordinário pela PFN. O recurso especial não foi admitido em sua origem, por tratar-se de demanda de natureza constitucional, admitindo-se apenas o recurso extraordinário (fls. 234-237 do e-processo).

Em 17.06.1993, o Ministro Moreira Alves, do STF, proferiu despacho negando seguimento ao aludido recurso extraordinário, pois “No caso, não se encontra nos autos cópia do acórdão do Plenário do Tribunal a quo em que se declarou a inconstitucionalidade da Lei n. 7.689/99 e em que se fundou o aresto recorrido” (**fl. 243 do e-processo**).

Finalmente, foi certificado o **TRÂNSITO EM JULGADO** da referida ação em **23.08.1993 (fl. 244 do e-processo)**, afastando-se a incidência da CSL em face da SAMARCO, reconhecendo-se incidentalmente a inconstitucionalidade material e formal desse tributo.

1.1. A interpretação da súmula n. 239 do STF: a posição da Suprema Corte quanto à coisa julgada atinente às relações jurídico-tributárias de trato continuado.

A Súmula n. 239, enunciada pelo STF nos idos de 13.12.1963, possui a seguinte redação:

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

A aludida Súmula foi editada em um momento histórico muito peculiar e, ainda, vocacionada a tutelar exclusivamente uma categoria de ações judiciais muito bem definida: *ações repressivas*, que se voltam contra um débito tributário específico, já existente e previamente identificado. Nessa categoria, estão a ação anulatória, os embargos à execução, a ação de repetição de indébito tributário e o mandado de segurança repressivo.

Assim, por exemplo, se o contribuinte ajuizar ação anulatória em face da cobrança do IPTU do ano de 2010, cujo lançamento tributário já concretizado considere ilegal ou inconstitucional e, ao final, obtiver decisão favorável transitada em julgado, nada impedirá a administração municipal de prosseguir a cobrança em relação aos demais anos. A Súmula n. 239, do STF, nada mais faz que espantar dúvidas quanto a isso.

A Súmula n. 239 não é aplicável em face de *ações preventivas*, que têm como objetivo essencial obter declaração do Poder Judiciário quanto à impossibilidade de estabelecimento de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o respectivo ente tributante, ainda que nenhum lançamento tributário já tenha sido realizado. Nessa categoria, destacam-se a ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária e o mandado de segurança preventivo.

Essa distinção foi bem observada pelo Ministro TEORI ALBINO ZAVASKI, quando do julgamento do AgRg no Recurso Especial n. 703.526-MG, *in verbis*:

“Todavia, há certas relações jurídicas sucessivas que nascem de um suporte fático complexo, formado por um fato gerador instantâneo, inserido numa relação jurídica permanente. Ora, nesses casos, pode ocorrer que a controvérsia decidida pela sentença tenha por origem não o fato gerador instantâneo, mas a situação jurídica de caráter permanente na qual ele se encontra inserido, e que compõe o suporte desencadeador do fenômeno de incidência. Nestes casos, admite-se a eficácia vinculante da sentença também em relação aos eventos recorrentes.”

Ainda em seus fundamentos, o i. Ministro conclui que o juízo de certeza desenvolvido pela sentença sobre determinada relação jurídica concreta de caráter duradouro decorre de uma situação bem mais ampla que o fenômeno da incidência. A sentença irradia eficácia vinculante *enquanto se mantiverem inalterados o direito e o suporte fático sobre os quais estabeleceu o juízo de certeza*.

Tais concepções são correntes no âmbito do STF, como se observa deste recente julgado:

Embargos de declaração no agravo regimental no agravo de instrumento. Omissão. Ocorrência. Súmula 239/STF. Não aplicabilidade. 1. No acórdão recorrido, tomaram-se por base os fatos e as provas dos autos para se concluir que as exações objeto de autuação estariam abrangidas pela decisão declaratória, de modo que incide, na espécie, a Súmula 279/STF. 2. A Súmula 239/STF só é aplicável nas hipóteses de processo judicial em que tenha sido proferida a decisão transitada em julgado de exercícios financeiros específicos. 3. Embargos de declaração acolhidos, sem efeitos infringentes.

(STF, AI 791071 AgR-ED, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 18/02/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-053 DIVULG 17-03-2014 PUBLIC 18-03-2014)

Também o e. Superior Tribunal de Justiça (doravante “STJ”) possui posição bastante consolidada sobre a matéria, como se observa das ementas a seguir:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO A DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. IMPOSSIBILIDADE NESTA VIA. VIOLAÇÃO DOS ARTIGOS 165, 458, 463, II, E 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO PAGO EM RAZÃO DE HORAS EXTRAS. COISA JULGADA. LIMITAÇÃO PELO PEDIDO E CAUSA DE PEDIR. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO. RCL n. 4.421/DF. SÚMULA 239/STF, INAPLICÁVEL, NO CASO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

(...)

3. Discute-se nos presentes autos a ocorrência ou não de coisa julgada a impedir o prosseguimento de execução fiscal para a cobrança de contribuição previdenciária patronal sobre valores referentes a auxílio-refeição quando da prestação de serviços extraordinários, haja vista a existência de anterior sentença transitada em julgado na qual se concluiu pela procedência do pedido de nulidade das NFLDs, cuja causa de pedir foi a natureza indenizatória das verbas sobre as quais se pretende a incidência da contribuição.

4. A princípio, há coisa julgada em razão da identidade do pedido (inexistência de exigibilidade da exação) e causa de pedir (impossibilidade de incidência de contribuição previdenciária sobre parcela cunho indenizatório, especificamente vale-refeição pago em razão de horas extraordinárias).

5. Todavia, não seria recomendável conclusão acerca do tema em estudo, sem antes analisar o teor da Súmula 239 do Supremo Tribunal Federal, que estabelece: "decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores." 6. Segundo precedente do Supremo Tribunal (AI 11.227) que esclarece a aplicação da Súmula, quando a decisão se firma pela improcedibilidade da exação em razão de peculiaridades do ato de lançamento ou em razão de reconhecimento de prescrição, a coisa julgada ali reconhecida, é restrita àquele exercício. Todavia, se a conclusão for em razão de ilegalidade do imposto em si mesmo, ou de sua inconstitucionalidade, ou referir-se a tributabilidade, então, tratando-se de imposto continuativo e de obrigação periódica, o julgado proferido conservará sua eficácia, protegido sob o manto da coisa julgada. Se, todavia, a decisão que afasta a cobrança do tributo se restringe a determinado exercício (a exemplo dos casos onde houve a declaração de inconstitucionalidade somente do art. 8º, da Lei n. 7.689/88), aplica-se o enunciado n. 239 da Súmula do STF, por analogia, in verbis: "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores".

7. No caso dos autos, há julgado anterior, envolvendo as mesmas partes, afirmando a nulidade de NFLD'S em razão de contribuição previdenciária incidir sobre parcela reconhecida de natureza indenizatória. Assim, a decisão ataca o tributo em seu aspecto material da hipótese de incidência, não havendo como exigir o seu pagamento sem ofender a coisa julgada, ainda que para exercícios posteriores. Precedente: EREsp Nº 731.250 - PE, Primeira Seção, Rel. Min. José Delgado, julgado em 28.5.2008; e REsp Nº 731.250 - PE, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 17.4.2007.

8. Recurso especial parcialmente conhecido, e, nesta parte, provido.

(STJ, REsp 1057733/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/06/2011, DJe 03/08/2011)

TRIBUTÁRIO. ICMS. VENDA A PRAZO. ENCARGOS INCIDENTES. BASE DE CÁLCULO. VALOR TOTAL. LEGALIDADE DA INCLUSÃO. COISA JULGADA. SÚMULA 7/STJ.

(...)

3. A orientação do STJ é de que, em matéria tributária, se a conclusão da sentença transitada em julgado "for em razão de ilegalidade do imposto em si mesmo, ou de sua inconstitucionalidade, ou referir-se a tributabilidade, então, tratando-se de imposto continuativo e de obrigação periódica, o julgado proferido conservará sua eficácia, protegido sob o manto da coisa julgada" (REsp 1.057.733/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 3/8/2011).

4. Contudo, no mesmo precedente, ficou assentado que, "Se, todavia, a decisão que afasta a cobrança do tributo se restringe

a determinado exercício (a exemplo dos casos onde houve a declaração de inconstitucionalidade somente do art. 8º, da Lei n. 7.689/88), aplica-se o enunciado n. 239 da Súmula do STF, por analogia, in verbis: 'Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores' (destaquei).

(...)

(AgRg no AREsp 501.291/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2015, DJe 01/07/2015)

Tal questão não passou despercebida pelo STJ ao prolatar o REsp 1.118.893, atinente ao tema da CSL ora sob julgamento, que assim consignou:

“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)”.

Desse modo, a Súmula n. 239 do STF não obsta a fruição dos efeitos da coisa julgada obtida pelo contribuinte, não se prestando, portanto, como argumento para a manutenção dos lançamentos tributários impugnados.

2. Alterações na legislação enfrentada na ação judicial com trânsito em julgado. O rito dos recursos repetitivos e o REsp 1.118.893-MG.

A imutabilidade inerente às decisões transitadas em julgado deve representar a certeza absoluta quanto à aplicação de um determinado regramento legal a uma situação potencialmente praticável pelo beneficiário da medida judicial. Trata-se, como se viu, de um direito fundamental, reconhecido pelo art. 5º, XXXVI, da Constituição, à estabilização das expectativas.

A autoridade da coisa julgada deverá ser observada de maneira absoluta, salvo na hipótese de observarem uma das seguintes condições:

Fatores legislativos: *O legislador não possui competência para fazer cessar pura e simplesmente os efeitos da coisa julgada sem alterar o estado de direito por ela tutelada (CF, art. 5º, XXXVI). No entanto, a modificação do estado de direito promovida pelo legislador torna ineficaz a norma prescrita pela sentença, que passará a ter como objeto um sistema normativo já revogado.*

Fatores jurisdicionais: *O Poder Judiciário, por meio de instrumento processual próprio (notadamente a ação rescisória) e em hipóteses restritas, tem competência para desconstituir a coisa julgada.*

Tanto o novo quanto o antigo Código de Processo Civil são expressos quanto a essas duas hipóteses para que cessem os efeitos jurídicos da decisão transitada em julgado que tutela relações jurídicas de trato continuado:

Antigo Código de Processo Civil

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;

(...).

Novo Código de Processo Civil

Art. 505. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide, salvo:

I - se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, 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 aplicação da norma processual requer que se identifique quando há “modificação no estado de fato ou de direito”, isto é, em que hipótese haveria essa mudança substancial no esquema normativo capaz de tornar ineficaz a coisa julgada.

Para essa questão fulcral à solução do caso ora sob julgamento, há conceitos teóricos fundamentais que não podem ser desprezados, muitos deles retratados por TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR.¹⁰ em trabalho publicado sobre o tema, da qual se destaca, *in verbis*:

“Um regime jurídico é sempre um sistema significativo, isto é, conjunto de relações entre elementos, determinadas por regras (estrutura) e um conjunto de elementos determinados por regras (estrutura) e um conjunto de elementos, determinados por seus atributos (repertório), que conferem ao regime o seu sentido jurídico.

Um sistema é alterado quando sua estrutura é modificada, quer pela introdução de novas regras, que substituem ou acrescem as anteriores, o que pode acontecer pela introdução de novos elementos, que também substituem ou acrescem os anteriores, exigindo novas regras.

Mas nem toda alteração das regras ou dos elementos provoca uma mudança no sistema, isto é, muda o seu sentido. As relações (estrutura do sistema) são básicas ou secundárias, conforme sejam básicas ou secundárias as regras. Básicas são as regras cuja mudança mantém o sentido das relações. Por exemplo, admitindo-se que o jogo de xadrez é um sistema, a regra de que o cavalo se movimenta por duas casas em linha, com um terceiro movimento à casa esquerda ou direita é básica. Mudá-la é alterar a estrutura e o sentido do jogo (sistema). Já a regra que autoriza principiar o jogo com o movimento de um peão branco é secundária: se for combinado ao contrário, o sentido do jogo permaneceria.

(...) no sistema da língua normativa que disciplina a pesca por razões ambientais, em termos de direito público, a substituição da regra: é proibido pescar em lagos sob proteção ambiental sob pena de multa de R\$ 100,00 a ser recolhido ao Fundo Nacional de Pesca pela regra é permitido pescar em determinado lago antes submetido à proteção ambiental altera a relação entre o eventual pescador e autoridade (muda o regime jurídico); já a substituição pela regra: é proibido pescar em lagos protegidos sob pena de R\$ 200,00 a ser recolhido ao Fundo Nacional de Pesca não altera a relação (de proibição). Já os atributos, que definem os elementos, são essenciais ou contingentes. O atributo do recolhimento ao Fundo Nacional de Pesca é contingente, mas é essencial ao recolhimento a explicitação de algum destino a um determinado fundo público dado à multa. Esta é a base da colmatação das chamadas lacunas técnicas (no caso, quando se determina o recolhimento a um fundo, sem explicar qual)."

A identificação de qual regra básica, cuja mudança seria capaz de fazer cessar os efeitos da coisa julgada, depende da análise do objeto da respectiva ação judicial.

A título de exemplo, pode-se cogitar de uma ação judicial promovida em face de uma lei municipal que estabelecesse alíquota de ISS no patamar de 15%, julgada procedente por decisão transitada em julgado, cujo pedido requeresse a declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de cobranças superiores ao limite estabelecido por Lei Complementar, com fulcro no art. 156, § 3º, I, da Constituição Federal.

Nessa hipótese, a questão fundamental residiria em um elemento da obrigação tributária (e não da hipótese de incidência): a alíquota. Seriam indiferentes à autoridade da coisa julgada, por exemplo, alterações legislativas atinentes a questões procedimentais ou vocacionadas ao melhor delineamento da hipótese de incidência. A abrangência do pedido tornaria indiferente à autoridade da coisa julgada alterações na lei municipal que reduzissem a alíquota do ISS para 14% ou qualquer outro patamar superior àquele previsto pela Lei Complementar, notadamente no art. 8º, II, da Lei Complementar n. 116, no qual o atual limite é de 5%. A abrangência do pedido formulado também tornaria indiferente à autoridade da coisa julgada, por exemplo, alterações legislativas realizadas no texto da Lei Complementar 116, elevando o percentual máximo para 6% ou reduzindo-o para 4%. A autoridade da coisa julgada permaneceria hígida, devendo o novo percentual da lei complementar ser respeitado. Em todas essas situações, teríamos a tutela de "relação jurídica de trato continuado", em que **NÃO** "sobreveio modificação no estado de fato ou de direito", o que obriga o respeito à coisa julgada (CPC/2015, art. 505, I).

Nesse caso hipotético, fica claro como são restritas as hipóteses de modificação do *estado de direito* capaz de fazer cessar os efeitos da coisa julgada. Para tanto, seria necessário, por exemplo, que o município passasse a exigir o ISS dentro dos limites previstos pela Lei Complementar ou, ainda, que houvesse uma Emenda Constitucional que revogasse a competência do Legislador Complementar para estabelecer limites máximos às alíquotas de ISS estabelecidas pelos municípios.

Outro exemplo ilustrativo é fornecido por HELENILSON CUNHA PONTES¹¹, *in verbis*:

“Imagine-se o efeito de uma lei que altera a alíquota ou a base de cálculo de um tributo em relação a um contribuinte que possui em seu favor declaração judicial transitada em julgado reconhecendo-lhe a isenção ou imunidade desse tributo enquanto preenchidas certas condições (juízo sobre a realidade). Nesse caso, embora o parâmetro legal existente à época da propositura da ação judicial pelo contribuinte tenha sido alterado por norma superveniente, tal modificação no estatuto jurídico da relação tributária não tem o condão de afastar a eficácia da coisa julgada antes existente.”

Tratando-se da CSL, os questionamentos suscitados perante o Poder Judiciário em meados da década de 90 gravitaram geralmente em torno de dois eixos:

Inconstitucionalidade formal: exigência de lei complementar para a criação do tributo, o que tornaria indevida sua exigência pela adoção lei ordinária (Lei n. 7.689, de 15.12.1988).

Inconstitucionalidade material: identidade da hipótese de incidência do IRPJ e da CSL, com a sobreposição de tributos sobre uma manifestação de riqueza.

No caso dos autos, como se demonstrou acima, referida em **23.08.1993**, foi certificado o **TRÂNSITO EM JULGADO** da decisão proferida na ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária promovida pela SAMARCO, reconhecendo-se, então, a **inconstitucionalidade material e formal** desse tributo (**fl. 244 do e-processo**).

No que se refere à *inconstitucionalidade formal*, a norma individual e concreta detida pelo contribuinte continuará a surtir os efeitos até que o *estado de direito* que foi objeto da respectiva ação judicial seja alterado, ou seja, até que sejam veiculadas por Lei Complementar as normas que prescrevem todos os elementos mínimos necessários à incidência, ao cálculo e a identificação do sujeito passivo da CSL.

Por sua vez, também foi declarada a *inconstitucionalidade material* da lei atinente à incidência da CSL, de modo a impedir que esse tributo tenha a mesma hipótese de incidência do IRPJ e onere duplamente a correspondente base de cálculo. A norma individual e concreta detida pelo contribuinte, então, lhe garante de forma imutável que não haja sobreposição do IRPJ e da CSL, afastando a incidência dessa última.

Atualmente, é opinião corrente que a aludida sobreposição é autorizada pelo Texto Constitucional. O ponto fulcral do caso sob julgamento, contudo, é que o objeto da ação judicial transitada em julgado em benefício ao contribuinte consiste justamente em impedir

que, em relação às partes processuais, haja a incidência da CSL sobre os signos de riqueza já onerados pelo IRPJ.

Quais reformas legislativas seriam substancialmente suficientes para a alterações ao estado de direito façam cessar os efeitos da coisa julgada? Resposta: reformas legislativas que alterem a matriz legal da CSL (“lucro”) de tal forma que a sua incidência não seja mais coincidente com a do IRPJ (“renda”), bem como que não sobreponha ônus sobre base de cálculo já tributada por aquele imposto.

Em tese, a alteração do estado de direito, requerida pelo CPC/2015 e pelo CPC/73 para que a coisa julgada deixe de surtir efeitos, poderia ser dar, por exemplo, se uma lei fosse produzida pela União, revogando a cobrança da CSL e transferindo a fonte de receitas derivadas para outras contribuições (PIS e COFINS, por exemplo), que onerem outras bases autorizadas pela regra de competência tributária do art. 195 da Constituição Federal (receita ou faturamento, por exemplo), mediante o aumento das alíquotas incidentes sobre estas;

Sem alterações no estado de direito desse jaez, a autoridade da coisa julgada permanece intacta. No tópico seguinte, serão analisadas criteriosamente as alterações legislativas realizadas na matriz legal da CSL, desde a sua criação até o período objeto do auto de infração sob julgamento.

2.2. A evolução legislativa da CSL: alterações realizadas sobre a Lei n. 7.689/88 até o período compreendido nos autos de infração.

A Lei n. 7.689, de 15.12.1988, que instituiu a CSL, estabeleceu a matriz legal desse tributo, apresentando a seguinte redação original:

Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

1 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

2 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computado como receita;

3 - exclusão do lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º, § 1º do Decreto-lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, apurado segundo o disposto no art. 19 do

Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e alterações posteriores;

4 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido.

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.

Art. 3º A alíquota da contribuição é de oito por cento.

Parágrafo único. No exercício de 1989, as instituições referidas no art. 1º do , pagarão a contribuição à alíquota de doze por cento.

Art. 4º São contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária.

Art. 5º A contribuição social será convertida em número de Obrigações do Tesouro Nacional - OTN, mediante a divisão de seu valor em cruzados pelo valor de uma OTN, vigente no mês de encerramento do período-base de sua apuração.

§ 1º A contribuição será paga em seis prestações mensais iguais e consecutivas, expressas em número de OTN, vencíveis no último dia útil de abril a setembro de cada exercício financeiro.

§ 2º No caso do art. 2º, § 1º, alínea b, a contribuição social deverá ser paga até o último dia útil do mês subsequente ao da incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades.

§ 3º Os valores da contribuição social e de cada parcela serão expressos em número de OTN até a segunda casa decimal quando resultarem fracionários, abandonando-se demais.

§ 4º Nenhuma parcela, exceto parcela única, será inferior ao valor de dez OTN.

§ 5º O valor em cruzados de cada parcela será determinado mediante a multiplicação de seu valor, expresso em número de OTN, pelo valor da OTN no mês de seu pagamento.

A Lei n. 7.738, de 09.03.1989, estabeleceu o vencimento da CSL para o último dia útil do mês de janeiro do exercício seguinte ao da apuração do resultado, facultado ao contribuinte o direito de optar pelo recolhimento parcelado de que tratava o art. 5º, §1º da Lei n. 7.689, de 15.12.1988;

Art. 16. A contribuição social instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988 e o imposto de renda na fonte de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, serão pagos até o último dia do mês de janeiro do exercício financeiro, ressalvado o direito à opção prevista no art. 17.

Parágrafo único. As prestações da contribuição social, determinadas com base no balanço levantado em 31 de dezembro de 1988, pelos seus valores em cruzados, convertidos

em cruzados novos pela paridade de CZ\$ 1.000,00/NCz\$ 1,00, serão atualizados monetariamente com base no coeficiente obtido com a divisão do índice do mês do efetivo pagamento pelo índice do mês de abril de 1989.

Art. 17. A partir do exercício financeiro de 1990, a pessoa jurídica poderá optar pelo pagamento do saldo do imposto de renda, da contribuição social e do imposto de renda na fonte a que se referem o caput dos arts. 15 e 16, nos prazos de que tratam os arts. 3º, II e III, 6º e 7º do Decreto-Lei nº 2.354, de 24 de agosto de 1987, o art. 1º, § 1º, do Decreto-Lei nº 2.426, de 7 de abril de 1988, o art. 5º, § 1º, da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e o art. 37 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, pelos seus valores atualizados monetariamente.

Parágrafo único. A atualização monetária será determinada mediante a multiplicação do valor em cruzados novos da quota do imposto de renda, da prestação da contribuição social ou do imposto de renda na fonte pelo coeficiente obtido com a divisão do índice do mês do efetivo pagamento pelo índice do mês do encerramento do período-base.

Art. 18. O imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas, a contribuição social instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e o imposto de renda na fonte de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, correspondentes a período-base encerrado a partir de 1º de janeiro de 1989, em virtude de incorporação, fusão ou cisão serão pagos até o último dia útil do mês em que ocorrer a incorporação, fusão ou cisão, ressalvado o direito à opção prevista no artigo seguinte.

A Lei n. 7.799/89, de 10.07.1989 (conversão da MP n. 68/89) substituiu o índice de atualização monetária de ONT para BTN fiscal:

Art. 42. A contribuição social de que trata a Lei nº 7.689, de 15 de novembro de 1988, será convertida em BTN Fiscal, mediante a divisão de seu valor em cruzados novos pelo valor do BTN Fiscal no dia do encerramento do período-base de sua apuração.

~~*§ 1º A contribuição social será paga segundo o disposto nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 5º da Lei nº 7.689, estabelecendo-se que as referências feitas a OTN, nessa Lei, ficam substituídas para BTN Fiscal. (Vetado)*~~

§ 2º Nenhuma parcela da contribuição social, exceto parcela única, será inferior ao valor de cinquenta BTN Fiscal.

§ 3º O valor em cruzados novos de cada parcela da contribuição social será determinado mediante a multiplicação de seu valor, expresso em BTN Fiscal, pelo valor do BTN Fiscal no dia do pagamento.

§ 4º O valor da reserva de reavaliação, baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no

resultado do exercício, deverá ser adicionado ao lucro líquido para determinação da base de cálculo da contribuição social.

A Lei n. 7.787, de 30.06.1989, também inseriu a regra de antecipação por estimativas para a CSL, à semelhança do IRPJ:

Art. 8º A contribuição instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, será paga, juntamente com as parcelas do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, sob a forma de antecipações, duodécimos ou cotas, observadas, no que couber, as demais condições estabelecidas nos arts. 2º a 7º do Decreto-Lei nº 2.354, de 24 de agosto de 1987

A Lei n. 7.856, de 24.10.1989, elevou a alíquota da CSL de 8% para 10%, e para 14% no caso de instituições financeiras, a incidir já sobre os resultados apurados em 31.12.1989:

Art. 2º A partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período-base de 1989, a alíquota da contribuição social de que se trata o artigo 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passará a ser de dez por cento.

Parágrafo único. No exercício financeiro de 1990, as instituições referidas no art. 1º do Decreto-Lei nº 2.426, de 7 de abril de 1988, pagarão a contribuição à alíquota de quatorze por cento.

A Lei n. 7.988, de 28.12.1989, incluiu o lucro decorrente de exportações beneficiadas com incentivos fiscais na base de cálculo da CSL:

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período-base de 1989:

I - passará a ser 18% (dezoito por cento) a alíquota aplicável ao lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988;

II - o lucro decorrente de exportações incentivadas não será excluído da base de cálculo da contribuição social, de que trata a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

Art. 9º Revogam-se o art. 8º da Lei nº 6.468, de 14 de novembro de 1977, o Decreto-Lei nº 1.692, de 29 de agosto de 1979, o § 1º do art. 17 do Decreto-Lei nº 2.433, de 19 de maio de 1988, alterado pelo Decreto-Lei nº 2.451, de 29 de julho de 1988, o nº 3 da alínea c do § 1º do art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e demais disposições em contrário.

A Lei n. 8.034, de 12.04.1990, deu nova redação à alínea “c”, § 2º, art. 2º, da Lei n. 7.689/88, promovendo a elevação da base de cálculo da CSL para inclusão dos itens ali arrolados, para os resultados apurados a partir de 01.01.1990:

Art. 2º A alínea c do § 1º do art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 2º.....

1º.....

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base.

A Lei n. 8.114, de 12.12.90, fixou a alíquota de 15% de CSL para as instituições financeiras:

Art. 11. A partir do exercício financeiro de 1991, as instituições referidas no artigo 1º do Decreto-lei nº 2.426, de 07 de abril de 1988, pagarão a contribuição prevista no artigo 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, à alíquota de quinze por cento.

O Decreto n. 332, de 04.11.1991, ao regular a Lei nº 8.200 de 28.06.1991, fixou novas regras para a base de cálculo da contribuição social a incidir sobre os resultados de 31.12.91, determinando a adição dos valores referentes à parcela dos encargos de depreciação, amortização, exaustão, ou do custo de bem baixado a qualquer título, que corresponder à diferença de correção monetária pelo IPC e pelo BTN Fiscal:

Art. 41. O resultado da correção monetária de que trata este capítulo não influirá na base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689/88 e do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713/88, art. 35).

§ 1º Caso o resultado seja credor, sua distribuição a sócio ou acionista pessoa física acarretará a cobrança do imposto de renda na fonte, calculado segundo o previsto no art. 25 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, devendo essa incidência ocorrer, também, na hipótese da redução do capital aumentado

com parcela do referido resultado, na proporção do valor da redução.

§ 2º Os valores a que se refere o art. 39, computados em conta de resultado, deverão ser adicionados ao lucro líquido na determinação da base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689/88) e do imposto sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713/88, art. 35).

3º Não será atribuído custo às ações ou quotas recebidas em bonificação pelos acionistas ou sócios em razão da capitalização do saldo credor da correção monetária das contas referidas neste capítulo.

Em 24.07.1991, a Lei n. 8.212 elevou a alíquota geral da CSL de 8% para 10% e fixou a alíquota de 15% de CSL todas as pessoas jurídicas cuja constituição, organização funcionamento e operações são fiscalizadas pela SUSEP, atribuindo, assim, mesmo tratamento dado às instituições financeiras:

Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22, são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:

I - 2% (dois por cento) sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, com a redação dada pelo art. 22, do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, e alterações posteriores; 9

II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990. 10

§ 1º No caso das instituições citadas no § 1º do art. 22 desta Lei, a alíquota da contribuição prevista no inciso II é de 15% (quinze por cento). 11

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica às pessoas de que trata o art. 25.

No mesmo ano, a Lei Complementar n. 70, de 30.12.1991, elevou a alíquota da CSL exclusivamente das instituições financeiras e para as pessoas jurídicas sujeitas à fiscalização da SUSEP, de 15% para 23%:

Art. 11. Fica elevada em oito pontos percentuais a alíquota referida no § 1º do art. 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, relativa à contribuição social sobre o lucro das instituições a que se refere o § 1º do art. 22 da mesma lei, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações posteriormente introduzidas.

Parágrafo único. As pessoas jurídicas sujeitas ao disposto neste artigo ficam excluídas do pagamento da contribuição social

sobre o faturamento, instituída pelo art. 1º desta lei complementar.

Ainda naquele ano, a Lei n. 8.383, de 30.12.1991, introduziu modificações no parâmetro de atualização e prazo para pagamento da CSL, dispondo, ainda, sobre a possibilidade de compensação de créditos provenientes de pagamento indevido ou a maior:

Art. 44. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei n.º 7.689, de 1988) e ao imposto incidente na fonte sobre o lucro líquido (Lei n.º 7.713, de 1988, art. 35) as mesmas normas de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

Parágrafo único. Tratando-se da base de cálculo da contribuição social (Lei n.º 7.689, de 1988) e quando ela resultar negativa em um mês, esse valor, corrigido monetariamente, poderá ser deduzido da base de cálculo de mês subsequente, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real.

Art. 79. O valor do imposto de renda incidente sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, da contribuição social sobre o lucro (Lei n.º 7.689, de 1988) e do imposto sobre o lucro líquido (Lei n.º 7.713, de 1988, art. 35), relativos ao exercício financeiro de 1992, período-base de 1991, será convertido em quantidade de Ufir diária, segundo o valor desta no dia 1º de janeiro de 1992.

Parágrafo único. Os impostos e a contribuição social, bem como cada duodécimo ou quota destes, serão reconvertidos em cruzeiros mediante a multiplicação da quantidade de Ufir diária pelo valor dela na data do pagamento.

Art. 80. Fica autorizada a compensação do valor pago ou recolhido a título de encargo relativo à Taxa Referencial Diária (TRD) acumulada entre a data da ocorrência do fato gerador e a do vencimento dos tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, pagos ou recolhidos a partir de 4 de fevereiro de 1991.

Art. 81. A compensação dos valores de que trata o artigo precedente, pagos pelas pessoas jurídicas, dar-se-á na forma a seguir:

(...)

II - os valores referentes à TRD pagos em relação às parcelas da contribuição social sobre o lucro (Lei n.º 7.689, de 1988), do Finsocial e do PIS/Pasep, somente poderão ser compensados com as parcelas a pagar de contribuições da mesma espécie;

Art. 89. As empresas que optarem pela tributação com base no lucro presumido deverão pagar o imposto de renda da pessoa jurídica e a contribuição social sobre o lucro (Lei n.º 7.689, de 1988):

I - relativos ao período-base de 1991, nos prazos fixados na legislação em vigor, sem as modificações introduzidas por esta lei;

II - a partir do ano-calendário de 1992, segundo o disposto no art. 40.

A Lei n. 8.541, de 23.12.1992, por sua vez, dispôs sobre a apuração e pagamento da CSL, estatuinto a base de cálculo do tributo em 10% da receita bruta mensal para empresas tributadas com base no lucro real, optantes pelo pagamento do imposto mensal calculado por estimativa:

Art. 38. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988) as mesmas normas de pagamento estabelecidas por esta lei para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, mantida a base de cálculo e alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei.

§ 1º A base de cálculo da contribuição social para as empresas que exercerem a opção a que se refere o art. 23 desta lei será o valor correspondente a dez por cento da receita bruta mensal, acrescido dos demais resultados e ganhos de capital.

§ 2º A base de cálculo da contribuição social será convertida em quantidade de Ufir diária pelo valor desta no último dia do período-base.

§ 3º A contribuição será paga até o último dia útil do mês subsequente ao de apuração, reconvertida para cruzeiro com base na expressão monetária da Ufir diária vigente no dia anterior ao do pagamento.

Art. 39. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, apurada no encerramento do ano-calendário, pelas empresas referidas no art. 38, § 1º, desta lei, será convertida em Ufir diária, tomando-se por base o valor desta no último dia do período.

§ 1º A contribuição social, determinada e recolhida na forma do art. 38 desta lei, será reduzida da contribuição apurada no encerramento do ano-calendário.

§ 2º A diferença entre a contribuição devida, apurada na forma deste artigo, e a importância paga nos termos do art. 38, §1º, desta lei, será:

a) paga em quota única, até a data fixada para entrega da declaração anual, quando positiva;

b) compensada, corrigida monetariamente, com a contribuição mensal a ser paga nos meses subsequentes ao fixado para entrega da declaração anual, se negativa, assegurada a alternativa de restituição do montante pago a maior.

A Lei n. 8.981, de 20.01.1995, aproximando ainda mais a CSL do IRPJ, introduziu os seguintes enunciados prescritivos:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas,

mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei.

§ 1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório:

- a) da receita bruta mensal;*
- b) das demais receitas e ganhos de capital;*
- c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;*
- d) dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa.*

§ 2º No caso das pessoas jurídicas de que trata o inciso III do art. 36, a base de cálculo da contribuição social corresponderá ao valor da receita bruta ajustada, quando for o caso, pelo valor das deduções previstas no art. 29.

§ 3º A pessoa jurídica que determinar o Imposto de Renda a ser pago em cada mês com base no lucro real (art. 35), deverá efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no lucro líquido ajustado apurado em cada mês.

§ 4º No caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a contribuição determinada na forma dos §§ 1º a 3º será deduzida da contribuição apurada no encerramento do período de apuração.

Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.

Art. 59. A contribuição social sobre o lucro das sociedades civis, submetidas ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, deverá ser paga até o último dia útil do mês de janeiro de cada ano-calendário.

Art. 117. Revogam-se as disposições em contrário, e, especificamente:

(...)

II - parágrafo único do art. 44 e o art. 47 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;

A Lei n. 9.065, de 20.06.1995, deu nova redação à alteração outrora introduzida pela Lei 8.981/95, estabelecendo a alíquota da CSL em 9% sobre a receita bruta ajustada, especificadamente para instituições financeiras:

Art. 1º Os dispositivos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, adiante indicados, passam a vigorar com a seguinte redação:

(...)

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

(...)

§ 2º No caso das pessoas jurídicas de que trata o inciso III do art. 36, a base de cálculo da contribuição social corresponderá ao valor decorrente da aplicação do percentual de nove por cento sobre a receita bruta ajustada, quando for o caso, pelo valor das deduções previstas no art. 29.

A Lei n. 9.249, de 26.12.1995, novamente alterou a alíquota da CSL, que passou a ser, em geral, de 8% e de 18% para as instituições arroladas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24.07.1991, e a base de cálculo da CSL mensal para 12% da receita bruta:

Art. 19. A partir de 1º de janeiro de 1996, a alíquota da contribuição social sobre o lucro líquido, de que trata a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passa a ser de oito por cento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às instituições a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, para as quais a alíquota da contribuição social será de dezoito por cento.

Art. 20. A partir de 1º de janeiro de 1996, a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário.

A Lei n. 9.316, de 22.11.1996, por sua vez, vedou a exclusão do valor da CSL na sua própria base de cálculo:

Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo.

Art. 2. A contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas instituições a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, será calculada à alíquota de dezoito por cento.

A Lei n. 9.430, de 27.12.1996, em especial, determinou:

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

Art. 29 dessa última Lei determinou que a apuração da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido corresponderá [...] à soma dos valores:

I – de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II – os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

A Lei n. 9.532, de 10.12.1997, trouxe alterações em relação a inclusões e deduções da base de cálculo da CSLL:

Art. 60. O valor dos lucros distribuídos disfarçadamente, de que tratam os arts. 60 a 62 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, com as alterações do art. 20 do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, serão, também, adicionados ao lucro líquido para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Ao tutelar a tributação das controladas e coligadas no exterior, a MP n. 2158-35/2001 previu que para fim de determinação da base de cálculo da CSLL, os lucros, rendimentos e ganhos de capital seriam considerados disponibilizados na data do balanço no qual fossem apurados:

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

A Lei n. 10.637, de 30.12.2002 fixou a alíquota da CSL em 9% para os fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.2003.

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

Por fim, houve ainda uma alteração legislativa em 2008, que não é aplicável ao caso concreto em vista do princípio da anterioridade, que impõe a sua vigência para fatos ocorridos a partir de 2009. No entanto, a referida alteração sequer influenciaria na análise ora empreendida:

Art. 17. O art. 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 3º A alíquota da contribuição é de:

I – 15% (quinze por cento), no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001; e

II – 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas.”

Como se pode observar, a Lei nº 11.727, de 23.06.2008 apenas alterou a alíquota da CSL para 15% para empresas de seguros privados, e de capitalização e para as instituições financeiras referidas nos incisos I a VII, e IX e X do art. 1º, §1º da Lei Complementar 105 de 2001, e para 9% para as demais pessoas jurídicas.

2.3. Inexistência de alterações substanciais sobre a legislação enfrentada na respectiva ação judicial: manutenção do “estado de direito” objeto da ação judicial.

Analiticamente, as reformas legislativas implementadas “**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**”. Nenhuma delas foi substancial a ponto de representar “modificação no estado de fato ou de direito” capaz de fazer cessar os efeitos da coisa julgada, conforme prescrito pelo art. 505, I, do CPC/2015.

No que é pertinente à *inconstitucionalidade formal*, é possível observar que apenas uma lei complementar tutelou a CSL até o momento. A Lei Complementar 70/91, como se viu, apenas elevou a alíquota da CSL em situações específicas, não se propondo a reger quaisquer outros aspectos do tributo. **Permanece inalterado, portanto, o estado de direito analisado pela decisão transitada em julgado, que reconheceu a aludida inconstitucionalidade formal do tributo.**

Materialmente, do mesmo modo, não houve reforma legislativa capaz de modificar o estado de direito declarado materialmente inconstitucional pela decisão transitada em julgado detida pelo contribuinte. As referidas reformas, como se pôde constatar, trataram de *questões procedimentais*, de *alíquotas* e de detalhes da *base de cálculo*.

Alterações na alíquota da CSL são completamente irrelevantes, mantendo a coisa julgada sua plena eficácia. Note-se que a alíquota da CSL sequer foi objeto da ação judicial transitada em julgado proposta pelo contribuinte.

A inconstitucionalidade material declarada *inter partes* atingiu outros elementos da “regra matriz de incidência tributária”¹²: o *critério material*, do antecedente normativo (hipótese de incidência, fato gerador), e o seu desdobramento na *base de cálculo*, do consequente normativo (obrigação tributária). Da autoridade da coisa julgada defluem efeitos que atingem etapas anteriores à aplicação da alíquota no processo de aplicação do Direito: como a decisão transitada em julgado impede a incidência da CSL sobre o contribuinte, então a alíquota, que seria relevante caso fosse possível a incidência da norma de incidência tributária, torna-se de todo irrelevante.

As alterações realizadas na *base de cálculo* da CSL igualmente não foram capazes de modificar o *estado de direito* tutelado pela ação judicial detida pelo contribuinte: referida norma individual e concreta impede que a CSL tenha como hipótese de incidência substrato que se sobreponha à hipótese de incidência do IRPJ, afastando a possibilidade de cobrança da contribuição. Por consequência, alterações pontuais na base de cálculo da CSL, que em nada modificaram a aludida sobreposição da CSL e do IRPJ, em nada modificam o *estado de direito* tutelado pela coisa julgada.

Desde a sua criação até os tempos atuais, a CSL não alterou a sua ***hipótese de incidência***: a pessoa jurídica domiciliada no Brasil (e as que lhe forem equiparadas) que vier a auferir lucro deverá apurar e recolher a contribuição social. **Nem sequer uma única reforma foi realizada no art. 1º da Lei 7.689/88, que prescreve o aspecto material da hipótese de incidência da CSL, qual seja, auferir lucro** (“Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social”).

Também permaneceram inalterados elementos da obrigação tributária impugnados na ação transitada em julgado devido à sua conexão com o elemento material da hipótese de incidência da CSL. Nenhuma alteração tampouco foi realizada no *caput* do art. 2º da Lei 7.689/88, segundo o qual “a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, o qual deve ser considerado antes mesmo da provisão para o imposto de renda. Em especial, o § 1º, “c”, embora tenha ganho nova redação em 1989, 1990 e 2014, manteve-se essencialmente inalterado.

Conforme a Lei 7.689/88, o art. 2º, § 1º, “c”, seja em sua redação original ou em sua mais atual, a base de cálculo da CSL consiste basicamente no “o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial”, ajustado por adições, exclusões e compensações.

A mesma diretriz da redação original da Lei 7.689 permanece inalterada desde a sua publicação, em 1988: a base de cálculo da CSL corresponde a *acréscimos patrimoniais*, ao “lucro” reconhecido pela legislação de regência.

A sobreposição com o **IRPJ** é evidente e jamais deixou de existir. Embora seja possível argumentar que a Lei Complementar tenha outorgado possibilidades até mais amplas, **não há dúvida que o legislador ordinário utiliza sistematicamente, como diretriz central do IRPJ, a teoria da renda enquanto acréscimo patrimonial**. A constatação é pragmática: as regras do imposto de renda brasileiro, de forma geral, conduzem a uma base tributável que tende ao *acréscimo patrimonial* realizado pelo contribuinte em um determinado intervalo de tempo.

Na *sistemática do lucro real*, a base de cálculo do IRPJ corresponde ao “lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações

prescritas ou autorizadas” por lei. Da mesma forma da CSL, ainda, prevê a legislação que o lucro líquido será apurado “com observância das disposições das leis comerciais”.¹³

Novamente, portanto, constata-se que a ação judicial transitada em julgado, por ter questionado justamente a sobreposição da hipótese de incidência da CSL e do IRPJ, permanece com plena eficácia técnica para normatizar o mesmo estado de direito da época de seu julgamento.

É contundente notar que muitas das alterações realizadas sobre a base de cálculo da CSL se prestaram com constância para alinhá-la à base de cálculo do IRPJ. Tais alterações apenas evidenciam que a CSL e o IRPJ sempre permaneceram com hipóteses de incidência e bases de cálculo **sobrepostas**.

Essa mesma conclusão foi alcançada pelo Colegiado desta CSRF a respeito dessa temática. Na Sessão de 20.01.2015, quando se prolatou o acórdão n. 9101-002.087, o voto do i. Conselheiro Relator deu destaque à questão nos seguintes termos:

“Ressalte-se que a decisão que ampara o contribuinte foi no sentido da inconstitucionalidade da Lei no 7.689/884, na parte em que tomou o mesmo fato gerador e base de cálculo do Imposto de Renda das pessoas jurídicas, no caso o lucro. E, apesar de todas as alterações, a Contribuição Social manteve como fato gerador e base de cálculo, o LUCRO”.

Mais evidente ainda é a insignificância, ao presente caso, das alterações de natureza meramente *procedimental*, atinentes à data ou à forma de recolhimento do tributo.

Ao analisar o período compreendido entre 1988 e meados de 2005, TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.¹⁴ obteve a mesma conclusão, explicitando fundamentos irretocáveis, *in verbis*:

“(…) para haver mudança nos ‘termos da relação’ é preciso que a modificação daquela consequência ocorra por força da modificação do fato gerador e não por simples alteração da alíquota, mantendo-se a mesma hipótese de incidência.

Ora, a Lei n. 7.689/88 foi, de fato, submetida a inúmeras modificações. Nenhuma delas, porém alterou os ‘termos da relação’, de modo que, por se tratar de norma nova, pudesse ser ignorada a decisão transitada em julgado.

(…)

Ora, essa insistência na manutenção das demais normas da referida Lei aponta, justamente, para o cerne do esquema de ação julgado inconstitucional, cuja sentença transitou em julgado. Esse cerne do esquema de ação julgado inconstitucional, cuja sentença transitou em julgado. Esse cerne está em que a Lei n. 7.689/88 é, toda ela, inconstitucional por violação dos artigos 146 – III, 154 – I, 165 §5º, inc. III e 195, §§4º e 5º da Constituição Federal de 1988. Não se trata de inconstitucionalidade por elevação de alíquota ou aumento de

¹³ Decreto 3000/00 (Regulamento do Imposto de Renda), art. 247; Decreto-Lei no 1.598, de 1977, art. 6; Lei no 8.981, de 1995, art. 37, §1.

¹⁴ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Coisa julgada em matéria tributária e as alterações sofridas pela legislação da contribuição social sobre o lucro. Lei n. 7.689/88. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 125. São Paulo: Dialética, 2006, p. 90 e seg.

tributo por alteração da base de cálculo, nem por ilegalidade nas disposições referentes à sua apuração etc. O cerne diz respeito à instituição de contribuição social por lei ordinária, por seu fato gerador ou sua base de cálculo coincidirem com impostos ou contribuições já existentes (lucro das pessoas jurídicas) e nesse cerne não se vê alterado pela legislação posterior que, a esse respeito, mantém as normas da Lei n. 7.689/88, o que, inclusive, é, reiterada e expressamente, disposto.

(...)

Em suma, deve-se entender que o caso da lei que instituiu a Contribuição sobre o Lucro Líquido (Lei n. 7.689/88) é exemplo típico de alteração legislativa que, por cingir-se a alterações nominais e acessórias, que não modificam o estado de fato ou de direito (CPC, art. 471, I) existente à época de sua edição, não caracteriza alteração de regime jurídico, não podendo prejudicar a coisa julgada.”

Conclui-se, portanto, que **NÃO** houve reforma legislativa para a introdução de alterações substanciais, capazes de inaugurar um novo esquema normativo com a modificação do *estado de direito* que foi objeto da ação judicial proposta pelo contribuinte e que goza da autoridade da coisa julgada.

2.4. O REsp 1.118.893, decidido pelo STJ sob a sistemática dos recursos repetitivos (CPC/73, art. 543-C, CPC/2015, arts. 1.036 a 1.040).

A fundamentação deste voto, até aqui exposta, poderia ser suplantada com fundamento no art. 62, § 2º, do RICARF. Ocorre que o STJ, sob a sistemática dos recursos repetitivos, por meio do REsp 1.118.893, assentou decisão exatamente sobre o tema ora sob julgamento, como se observa de sua 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.

(REsp 1118893/MG, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/03/2011, DJe 06/04/2011)

O STJ delimitou com clareza o *objeto* do REsp 1.118.893, que tem abrangência para tutelar, conforme as regras dos recursos repetitivos (CPC/2015, art. 543-C), “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”.

2.4.1. A construção da norma geral e concreta emanada do STJ pelo rito dos recursos repetitivos: a *ratio decidendi* do REsp 1.118.893 que vincula os Conselheiros do CARF.

“Esta conclusão é inexorável em virtude da função que para nós exerce o STJ ao julgar o recurso especial: impor, ao resto do país, a obediência à interpretação que lhe parece a melhor (e, portanto, a única correta) acerca da lei federal”.

TERESA ARRUDA ALVIM WAMBIER¹⁵

Os mecanismos processuais, vocacionados a oferecer aos indivíduos segurança e efetividade na composição de conflitos, vêm experimentando constante evolução no Direito brasileiro. E é esse o contexto do advento da Lei 11.672, de 08.05.2008 que, ao introduzir o art. 543-C ao CPC/73, regulamentou, no âmbito do STJ, o rito dos chamados “recursos repetitivos” ou “recursos representativos de controvérsia”.

No CPC/2015, o rito dos recursos repetitivos passou a constar em seus arts. 1.036 a 1.040, com alterações pontuais. Em comum no CPC de 1973 e no de 2015, há dois elementos fundamentais na aplicação do rito dos recursos repetitivos:

(i) multiplicidade de recursos sobre a matéria. Por meio deste aspecto quantitativo, faz-se a segregação dos casos que seguirão o procedimento comum dos recursos especiais submetidos ao STJ daqueles afetados ao rito dos *recursos repetitivos*.

(ii) idêntica questão de direito. As matérias afetadas pelo rito dos recursos repetitivos versam sobre questões de direito, de tal forma que a respectiva decisão do STJ terá eficácia sobre outras ações que apresentem pedido e causa de pedir equivalentes, sendo indiferentes aspectos subjetivos.

Em uma espécie de *julgamento por amostragem*, são levados à apreciação dos i. Ministros do STJ tantos recursos especiais quanto sejam necessários para a “mais precisa percepção possível não apenas da questão de direito cuja relevância há de se aferir, como também do conflito em que ela se insere”¹⁶. Os casos selecionados devem propiciar a ventilação dos mais relevantes argumentos no tocante a interpretação que deve ser atribuída à legislação federal, pois a norma decorrente do julgamento proclamado pelo STJ deverá ser aplicada a todos os demais casos que apresentem questão de direito equivalente.

Atribui-se à decisão do STJ, então, a feição de precedente com “força necessária para servir como *ratio decidendi* para o juiz subsequente”¹⁷.

¹⁵ WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. Recurso especial, recurso extraordinário e ação rescisória. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 266.

¹⁶ TALAMINI, Eduardo. Julgamento de recursos no STJ ‘por amostragem’. Informativo Justen, Pereira Oliveira e Talamini, 2008. Disponível em www.justen.com.br/informativo.

MESQUITA, José Ignácio Botelho et al. A repercussão geral e os recursos repetitivos: economia, direito e política, In: Revista de Processo, São Paulo, v. 38, n. 220, p. 13-32, jun. 2013, p. 29.

A norma enunciada pelo STJ, por meio de julgamento conduzido conforme o rito dos recursos repetitivos, deverá ser aplicada à generalidade dos processos que, em massa, forem conduzidos perante o Poder Judiciário, com uma decisão *in concreto* sobre a questão controvertida (*ratio decidendi*). Trata-se, portanto, de *norma geral e concreta*¹⁸.

A força vinculante das referidas decisões condiz com a função do STJ de corte uniformizadora, obrigando a todos “em favor da segurança jurídica que o ordenamento deve e precisa proporcionar aos que convivem no grupo social, como o fazem as normas de caráter geral positivadas pela função legislativa”¹⁹.

E é de natural relevância ao presente julgamento notar que a norma em questão, emanada do STJ, não têm eficácia apenas perante os membros do Poder Judiciário. A referida *ratio decidendi* pode também influenciar os julgamentos de Tribunais Administrativos, como é o caso do CARF.

São relevantes as observações de SAMUEL MEIRA BRASIL JUNIOR²⁰, *in verbis*:

“Mas e a administração pública? Poderíamos dizer que a administração pública não está obrigada a seguir o entendimento do STJ? Poderíamos sustentar que a interpretação do STJ sobre determinada lei não precisa ser observada pela administração pública? Haveria espaço para “dois direitos” – se é que podemos chamar assim -, um ditado pelo STJ, outro advindo de interpretação contrária da administração pública? O STJ pode dizer que determinada exação tributária não incide e a administração pública pode dizer que incide, porque as decisões do STJ não vinculam? Os órgãos administrativos podem se recusar a reconhecer uma vantagem funcional (ou a reconhecê-la, e for o caso), quando os precedentes do STJ dizem o contrário? A administração pública pode insistir em manter um procedimento licitatório quando o STJ afirma que um requisito essencial, com a falta de competitividade, não foi atendido?”

(...)

A resposta a todas essas perguntas é um sonoro e convicto não! Não há como reconhecer a existência de duas interpretações para um só direito. A interpretação divergente de lei federal dada pela administração pública causa grave insegurança jurídica e acarreta a multiplicação desnecessária de processos. A interpretação unificadora do direito federal dada pelo STJ deve ser impositivamente observada, inclusive pela administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. Se o tributo é inexigível, então a respectiva pessoa jurídica de direito público não poderá reclamá-lo, justificando que os precedentes do STJ não são vinculantes. O mesmo argumento pode ser usado para as demais relações com

¹⁸ Vide: CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35-41.

¹⁹ PASSOS, Calmon de. Súmula vinculante. Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, v. 9, n. 1, jan.- mar. 1997, p. 163-176.

²⁰ BRASIL JUNIOR, Samuel Meira, Precedentes vinculantes e jurisprudência dominante na solução das controvérsias. Tese de doutorado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, USP, 2010, p. 299-300.

a administração pública, sejam funcionais, contratuais ou outra qualquer.

Portanto, não se compreende o porque da administração pública não estar vinculada aos precedentes do STJ. É dizer que os juízes não podem decidir contra o STJ, mas a administração pública pode. Ora, isso é incongruente! Como justificar essa dualidade de ações? O direito é um só, seja aplicado pela administração pública, seja aplicado pelos juízes. Não é possível dizer que um sistema normativo convive com dois 'direitos' distintos, aquele dos juízes e aquele da administração pública."

Em especial, o art. 62, § 2º, do RICARF, obriga aos seus Conselheiros que reproduzam as decisões do Supremo Tribunal Federal (doravante "STF") e do STJ, desde que tenham sido proferidas pela sistemática da repercussão geral (CPC/73, art. 543-B) e dos recursos repetitivos (CPC/73, art. 543-C).

O STJ, ao determinar a observância do REsp 1.118.893 conforme o regime dos recursos repetitivos, considerou o contexto da criação da CSL pela Lei n. 7.689/88 e de alterações legislativas realizadas na sua matriz legal. A decisão proferida prescreveu a sua abrangência a todas as situações em que leis supervenientes "apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária". **Esse é o critério de distinção estabelecido no REsp 1.118.893, representando o núcleo da *ratio decidendi* dotada de efeito vinculante e que, por dever de ofício, estão os julgadores do CARF obrigados a reproduzir.**

Além da enunciação da norma geral e concreta sob o regime dos recursos repetitivos (*ratio decidendi*), também foi prolatada norma individual e concreta no julgamento do REsp 1.118.893, direcionada às partes do respectivo processual judicial cujo recurso especial foi selecionado. Naturalmente, a decisão individual e concreta em questão obedeceu a *ratio decidendi* de todos os demais litígios que versem sob a matéria.

Ao aplicar a *ratio decidendi* consagrada pelo rito dos recursos repetitivos àquele caso concreto, o STJ observou que os períodos de apuração cuja cobrança pretendia o fisco correspondiam a 1991 e 1992. Desse modo, adotando-se para o caso em questão o critério indicado para todos os demais casos que tratem da matéria, o STJ investigou a Lei n. 7.856/89, a Lei n. 8.034/90, a LC n. 70/91, a Lei n. 8.212, a Lei n. 8.383/91 e a Lei n. 8.541/92, constando que nenhuma delas teve o condão de alterar de substancialmente o tributo que houvera sido objeto de decisão transitada em julgado, mas apenas modificaram alíquotas, alguns detalhes da base de cálculo ou dispuseram sobre a forma de pagamento. Para o caso concreto, então, concluiu que, "Por isso, está impedido o Fisco de cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material".

Desse modo, não se pode confundir **(i)** a *ratio decidendi* da norma *geral e concreta* emanada pelo STJ conforme o rito dos recursos repetitivos, cuja reprodução é dever de ofício dos julgadores do CARF, **(ii)** com a norma individual e concreta veiculada no REsp 1.118.893 para a resolução do litígio estabelecido naquele específico processo, a qual consistiu na aplicação da *ratio decidendi* ao específico período de apuração ali discutido e cujo resultado interessa apenas às partes litigantes.

No presente julgamento administrativo, os valores exigidos do contribuinte a título de CSL se referem ao período de 2007 a 2008, fazendo-se necessário, então, verificar a natureza das alterações legislativas realizadas na matriz legal do tributo até esse período. Esse exercício, como se viu, decorre da necessidade da adoção do critério enunciado pelo STJ para a aplicação do REsp 1.118.893 à massa de casos concretos tutelados pelo regime dos recursos repetitivos (*ratio decidendi*).

Nesse mesmo sentido vem decidindo esta CSRF, como se constata dos acórdãos a seguir ementados

CSRF, Sessão de 20.01.2015, acórdão n. 9101-002.087.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2005

RELAÇÃO JURÍDICO TRIBUTÁRIA CONTINUATIVA. DECISÃO TRANSITADA EM JULGADA EM AÇÃO JUDICIAL QUE DECLARA A INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DA CSLL NOS TERMOS DA LEI Nº 7.689/88. COISA JULGADA. DECISÃO POSTERIOR EM AÇÃO DIRETA DE CONSTITUCIONALIDADE. EFEITOS. ALCANCE TEMPORAL. RECURSO ESPECIAL 1.118.893 MG (2009/00111359), SUBMETIDO AO REGIME DO ARTIGO 543C DO CPC. ARTIGO 62- A DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.

Segundo entendimento do STJ proferido no julgamento do Recurso Especial 1.118.893 MG, submetido ao artigo 543 C do CPC:

Nos casos que envolvem relação jurídico tributária continuativa, a decisão transitada em julgado, declarando a inexistência de relação jurídico tributária entre o contribuinte e o fisco, faz coisa julgada em relação a períodos posteriores.

Nos casos em que há decisão judicial transitada em julgado, em controle difuso, declarando a inexistência de relação jurídico tributária entre o contribuinte e o fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade de lei que instituiu determinado tributo, a decisão posterior, em controle concentrado, mediante Ação Declaratória de Constitucionalidade, em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada.

CSRF. Sessão de 04.06.2012. Acórdão n. 9101-001.369

LIMITES DA COISA JULGADA – Tendo o Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos chamados Recursos Repetitivos, reconhecido, na espécie, a efetiva ofensa à coisa julgada, nas hipóteses em que a decisão obtida pelo contribuinte reconhece a inconstitucionalidade incidenter tantum da exigência da CSLL - originalmente, pelas disposições da Lei 7689/88 - , seja-lhe exigida, agora, com a simples referência à existência de diplomas normativos posteriores que rege a matéria, deve os conselheiros desta Corte, reproduzir tal entendimento no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, a teor do disposto no art. 62-A do Regimento.

É, portanto, equivocado cogitar que o REsp 1.118.893, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, teria eficácia técnica para alcançar exclusivamente lançamentos tributários realizados até os anos de 1991 e 1992. Tal interpretação destoa dos propósitos de segurança jurídica e de pacificação social em nossa sociedade de massa que justificam os *recursos repetitivos*, de forma a conduzir para a insegurança jurídica e, em última análise, ao abarrotamento do Poder Judiciário, cuja única solução possível – ao menos diante dos elementos atuais do sistema jurídico brasileiro – será a aplicação do REsp 1.118.893.

A *ratio decidendi* da norma competente emanada pelo STJ, como se evidenciou acima, é perfeitamente aplicável a quaisquer períodos, especialmente porque, até a presente data, não houve de fato alteração ao *estado de direito* atinente à CSL.

3. Os efeitos da ADIn. 15 sobre a coisa julgada detida pelo contribuinte.

Como não foram realizadas modificações substanciais na matriz legal da CSL, mantendo-se o *estado de direito* tutelado pela ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária n. 90.0003670-4, deve ser acatada a autoridade da coisa julgada. A essa norma individual e concreta prescrita pela decisão judicial transitada em julgada deve ser dada plena eficácia, salvo na hipótese de uma outra decisão competente do Poder Judiciário lhe retira do sistema.

Para a solução do caso ora sob julgamento, portanto, é fundamental analisar a necessidade de ação rescisória para desconstituir a coisa julgada ou, como se sustenta no Parecer PGFN/CRJ n. 492/2011, se da ADIn n. 15²¹, julgada pelo STF em 2007, surtiriam efeitos para desconstituir automaticamente a decisão transitada em julgado detida pelo contribuinte.

3.1. O respeito à coisa julgada e a essencialidade de nova norma individual e concreta decorrente de ação rescisória.

“(...) se a rescisória é cabível, é, antes, necessária; sendo necessária, não se pode, fora dela, obter-se o efeito jurídico que só por ela se pode licitamente obter.”
ADA PELLEGRINI GRINOVER²²

²¹ STF, ADI 15, Relator Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 14.06.2007, publicado em 31.08.2007. Ementa: ADIn: legitimidade ativa: "entidade de classe de âmbito nacional" (art. 103, IX, CF): compreensão da "associação de associações" de classe. Ao julgar, a ADIn 3153-AgR, 12.08.04, Pertence, Inf STF 356, o plenário do Supremo Tribunal abandonou o entendimento que excluía as entidades de classe de segundo grau - as chamadas "associações de associações" - do rol dos legitimados à ação direta. II. ADIn: pertinência temática. Presença da relação de pertinência temática, pois o pagamento da contribuição criada pela norma impugnada incide sobre as empresas cujos interesses, a teor do seu ato constitutivo, a requerente se destina a defender. III. ADIn: não conhecimento quanto ao parâmetro do art. 150, § 1º, da Constituição, ante a alteração superveniente do dispositivo ditada pela EC 42/03. IV. ADIn: L. 7.689/88, que instituiu contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, resultante da transformação em lei da Medida Provisória 22, de 1988. 1. Não conhecimento, quanto ao art. 8º, dada a invalidade do dispositivo, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal, em processo de controle difuso (RE 146.733), e cujos efeitos foram suspensos pelo Senado Federal, por meio da Resolução 11/1995. 2. Procedência da arguição de inconstitucionalidade do artigo 9º, por incompatibilidade com os artigos 195 da Constituição e 56, do ADCT/88, que, não obstante já declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 150.764, 16.12.92, M. Aurélio (DJ 2.4.93), teve o processo de suspensão do dispositivo arquivado, no Senado Federal, que, assim, se negou a emprestar efeitos erga omnes à decisão proferida na via difusa do controle de normas. 3. Improcedência das alegações de inconstitucionalidade formal e material do restante da mesma lei, que foram rebatidas, à exaustão, pelo Supremo Tribunal, nos julgamentos dos RREE 146.733 e 150.764, ambos recebidos pela alínea b do permissivo constitucional, que devolve ao STF o conhecimento de toda a questão da constitucionalidade da lei.

²² GRINOVER, Ada Pellegrini. A marcha do processo. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 3356

A hipótese de ajuizamento de ação rescisória para a desconstituição da coisa julgada, em face de pronunciamento definitivo do STF em sentido contrário, pode encontrar fundamento no art. 485, V, do CPC/73

Art. 485. A sentença de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando:

(...)

V - violar literal disposição de lei;

O CPC/2015 trata da ação rescisória especialmente em seu art. 966. O inciso V desse dispositivo assim dispõe:

Art. 966. A decisão de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando:

(...)

V - violar manifestamente norma jurídica;

O CPC/2015 também traz uma novidade aplicável à hipótese de execuções ajuizadas pelo particular contra as fazendas públicas.

Art. 535. A Fazenda Pública será intimada na pessoa de seu representante judicial, por carga, remessa ou meio eletrônico, para, querendo, no prazo de 30 (trinta) dias e nos próprios autos, impugnar a execução, podendo arguir:

(...)

§ 5. Para efeito do disposto no inciso III do caput deste artigo, considera-se também inexigível a obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso.

§ 6. No caso do § 5, os efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal poderão ser modulados no tempo, de modo a favorecer a segurança jurídica.

§ 7. A decisão do Supremo Tribunal Federal referida no § 5 deve ter sido proferida antes do trânsito em julgado da decisão exequenda.

§ 8. Se a decisão referida no § 5 for proferida após o trânsito em julgado da decisão exequenda, caberá ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal.

Esse é o único exemplo previsto no Direito positivo para que haja a desconstituição de decisão transitada em julgado sem o manejo de ação rescisória: como resposta à execução forçada do particular para o recebimento de devolução de tributo declarado inconstitucional por decisão transitada em julgado após decisão do STF que tenha definitivamente julgado constitucional a cobrança.

A doutrina processualista é incisiva neste sentido. Confira-se o magistério de HUMBERTO THEODORO JÚNIOR²³:

“Só por meio de outra decisão judicial é que, nos termos do próprio art. 471, I, do CPC, se admite reconhecer a cessação de eficácia de uma sentença transitada em julgado. O efeito da declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade não apaga, automaticamente, a coisa julgada. Em nome da segurança jurídica, a parte, para se subtrair à força da res iudicata, haverá de se valer da ação rescisória, ou de outro remédio processual equivalente, desde que ainda não atingido por preclusão ou decadência. É nesse sentido que se estabeleceu solidamente a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.”

Na mesma linha, assevera LEONARDO GRECO²⁴:

“A segurança jurídica, como direito fundamental, é limite que não permite a anulação do julgado com fundamento na decisão do STF. O único instrumento processual cabível para essa anulação, quanto aos efeitos já produzidos pela sentença transitada em julgado, é a ação rescisória, se ainda subsistir prazo para sua propositura.”

Em igual sentido, NELSON NERY JÚNIOR²⁵ leciona:

“O sistema jurídico brasileiro não admite a relativização (rectius: desconsideração) da coisa julgada fora dos casos autorizados em numeros clausus, pois nesse caso houve negação do fundamento da república do Estado democrático de Direito (art. 1º, caput, da CF), que é formado, entre outros elementos, pela autoridade da coisa julgada.”

Dado o seu caráter excepcional, as restritas hipóteses de cabimento da ação rescisória há tempos é objeto de controle do STF. Assim, na Sessão Plenária de 13.12.1963, o STF proclamou a sua Súmula n. 343, que restou assim ementada:

“Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais.”

A essência desse antigo enunciado sumular consiste na compreensão de que não se pode considerar que uma decisão transitada em julgado *ofenda literal disposição de lei* quando, no tempo de sua prolação, os Tribunais do país apresentavam entendimentos divergentes quanto ao conteúdo normativo controvertido. Se havia dissenso jurisprudencial,

²³ THEODORO JR., Humberto. Coisa julgada em matéria fiscal lastreada em reconhecimento de inconstitucionalidade de lei – posterior declaração positiva de constitucionalidade da mesma lei pelo STF – efeitos. In: Revista Síntese de Direito Civil e Direito Processual Civil, n. 80, nov./dez. 2012, p. 99-100.

²⁴ GRECO, Leonardo. Eficácia da declaração *erga omnes* de constitucionalidade ou inconstitucionalidade em relação à coisa julgada anterior, relativização da coisa julgada – enfoque crítico. Salvador: Jus Podivm, 2004, p. 156.

²⁵ NERY JR., Nelson. Coisa julgada e estado democrático de direito. In: Estudos em homenagem à Profª Ada Pellegrini Grinover. YARSHELL, Flavio Luiz et al (coord.). São Paulo: DPJ editora, 2005, p. 727. Nelson Nery, ainda aduz que em “havendo choque entre esses dois valores (justiça da sentença e segurança das relações sociais e jurídicas), o sistema constitucional brasileiro resolve o choque, optando pelo valor segurança (coisa julgada) que deve prevalecer em relação à justiça que será sacrificada.” (*op. cit.*, p. 717).

não seria possível afirmar ser “manifesta” a violação normativa. Assim se verificando, nos termos da Súmula n. 343 do STF, a ação rescisória fundada em ofensa a literal disposição de lei, em violação manifesta da norma jurídica, deve ser julgada improcedente ou sequer ser conhecida.

Sob o rito da repercussão geral, a referida Súmula n. 343 foi objeto de interpretação e, sob uma certa perspectiva, aparente flexibilização pela Suprema Corte. Assim restou ementado o RE 590.809, de 22.10.2014:

AÇÃO RESCISÓRIA VERSUS UNIFORMIZAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA. O Direito possui princípios, institutos, expressões e vocábulos com sentido próprio, não cabendo colar a sinonímia às expressões “ação rescisória” e “uniformização da jurisprudência”. AÇÃO RESCISÓRIA – VERBETE Nº 343 DA SÚMULA DO SUPREMO. O Verbetes nº 343 da Súmula do Supremo deve de ser observado em situação jurídica na qual, inexistente controle concentrado de constitucionalidade, haja entendimentos diversos sobre o alcance da norma, mormente quando o Supremo tenha sinalizado, num primeiro passo, óptica coincidente com a revelada na decisão rescindenda.

(STF, RE 590809, Relator Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 22/10/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-230 DIVULG 21-11-2014 PUBLIC 24-11-2014)

Não obstante a prolação de decisão de mérito sob o rito da repercussão geral no RE 590.809, o STF aparentemente prossegue com a adoção de interpretação restritiva quanto às hipóteses de cabimento da ação rescisória. Destaca-se, nesse sentido, o posterior julgamento do segundo Agravo Regimental na Ação Rescisória n. 1415, de 09.04.2015, assim ementado:

SEGUNDO AGRAVO REGIMENTAL NA AÇÃO RESCISÓRIA. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO A LITERAL DISPOSIÇÃO DE LEI. SÚMULA 343 DO STF. INCIDÊNCIA TAMBÉM NOS CASOS EM QUE A CONTROVÉRSIA DE ENTENDIMENTOS SE BASEIA NA APLICAÇÃO DE NORMA CONSTITUCIONAL. PRECEDENTE. AGRAVO DESPROVIDO.

1. Não cabe ação rescisória, sob a alegação de ofensa a literal dispositivo de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais, nos termos da jurisprudência desta Corte.

2. In casu, incide a Súmula 343 deste Tribunal, cuja aplicabilidade foi recentemente ratificada pelo Plenário deste Tribunal, inclusive quando a controvérsia de entendimentos se basear na aplicação de norma constitucional (RE 590.809, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe de 24/11/2014).

3. Agravo regimental a que se nega provimento.

(STF, AR 1415 AgR-segundo, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 09/04/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-079 DIVULG 28-04-2015 PUBLIC 29-04-2015)

Merece destaque, ainda, o julgamento do Agravo Regimental na Ação Rescisória n. 2370, julgada pelo STF em 22/10/2015, assim ementado:

AÇÃO RESCISÓRIA. ART. 485, V, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. RESCISÃO DE ACÓRDÃO QUE APLICOU JURISPRUDÊNCIA DO STF POSTERIORMENTE MODIFICADA. NÃO CABIMENTO DA AÇÃO RESCISÓRIA COMO INSTRUMENTO DE UNIFORMIZAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL. PRECEDENTE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS EM RESCISÓRIA. FIXAÇÃO. 1. Ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE 590.809/RS, (Min. MARCO AURÉLIO, DJe de 24/11/2014), o Plenário não operou, propriamente, uma substancial modificação da sua jurisprudência sobre a não aplicação da Súmula 343 em ação rescisória fundada em ofensa à Constituição. O que o Tribunal decidiu, na oportunidade, foi outra questão: ante a controvérsia, enunciada como matéria de repercussão geral, a respeito do cabimento ou não da “rescisão de julgado fundamentado em corrente jurisprudencial majoritária existente à época da formalização do acórdão rescindendo, em razão de entendimento posteriormente firmado pelo Supremo”, a Corte respondeu negativamente, na consideração de que a ação rescisória não é instrumento de uniformização da sua jurisprudência. 2. Mais especificamente, o Tribunal afirmou que a superveniente modificação da sua jurisprudência (que antes reconhecia e depois veio a negar o direito a creditamento de IPI em operações com mercadorias isentas ou com alíquota zero) não autoriza, sob esse fundamento, o ajuizamento de ação rescisória para desfazer acórdão que aplicara a firme jurisprudência até então vigente no próprio STF. 3. Devidos honorários advocatícios à parte vencedora segundo os parâmetros do art. 20, § 4º, do CPC. 4. Agravo regimental da União desprovido. Agravo regimental da demandada parcialmente provido.

(STF, AR 2370 AgR, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 22/10/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-225 DIVULG 11-11-2015 PUBLIC 12-11-2015)

É de extrema relevância para o julgamento do presente caso observar que o núcleo de todo esse debate no âmbito do STF consiste na interpretação restritiva ou ampliativa das hipóteses de cabimento da ação rescisória, consagrando a imprescindibilidade desta específica ação para a desconstituição da coisa julgada. **A jurisprudência do STF, ao discutir a expansão ou não das hipóteses de ajuizamento de ações rescisórias, reafirma a consagrada imprescindibilidade da propositura deste específico instrumento processual para a competente desconstituição da coisa julgada.**

Sem decisão em ação rescisória, a higidez da autoridade da coisa julgada é plena de eficácia. **É justamente devido a esse monopólio detido pela ação rescisória que as hipóteses de seu ajuizamento são discutidas de forma tão elevada perante o STF.**

A imprescindibilidade de ação rescisória para a desconstituição da coisa julgada corresponde a uma regra fundamental do sistema jurídico brasileiro. A autoridade da coisa julgada decorre essencialmente da necessidade da sociedade contar com decisões imutáveis que permitam a previsibilidade dos negócios jurídicos (*perspectiva política*), cujo paralelo jurídico encontra repouso no princípio da segurança jurídica e da certeza do direito (*perspectiva jurídica*).

Há aqui uma relação interessante: caso a regra de desconstituição da coisa julgada não seja ela própria respeitada e aplicada nos estritos termos prescritos pelo legislador, com incerteza e insegurança quanto à sua extensão, logicamente rui a segurança jurídica e a certeza do direito de todo o sistema (*perspectiva jurídica*), com nefastas consequências à sociedade, como crises no mercado e na economia nacional (*perspectiva política*). **Não há outra solução possível: devem ser coerentemente aplicáveis, do início ao fim, regras objetivamente prescritas pelo CPC/73 e, agora, pelo CPC/2016, para a tutela do específico instrumento processual de desconstituição da coisa julgada (ação rescisória).**

Como se pode aferir dos autos (**fls. 488 e seg. do e-processo**), a PFN ajuizou duas ações rescisórias (n. 94.01.12738-7 e n. 95.01.15194-8), ambas fundadas no art. 485, V, do CPC/73 e na declaração de constitucionalidade proferida pelo STF na ADIn n. 15, requerendo ao Poder Judiciário a desconstituição da coisa julgada na ação declaratória de inexistência de relação jurídico tributária n. 90.0003670-4.

As duas ações rescisórias em questão foram julgadas IMPROCEDENTES pelo Poder Judiciário, com decisões transitadas em julgado em 1996 e 1997 (fls. 488 e seg. do e-processo).

Os autos apresentam, então, uma **peculiaridade eloquente**. A União não se quedou inerte, mas provocou o Poder Judiciário por duas vezes para a desconstituição da coisa julgada detida pela SAMARCO, que lhe desobriga da CSL. E por duas vezes o Poder Judiciário manteve a autoridade da aludida coisa julgada.

O pleito da União nos presentes autos, então, consiste na desconsideração da coisa julgada à revelia de autorização do Poder Judiciário, que por duas vezes repudiou ações rescisórias propostas. Não há como deferir tal pretensão. Afinal, repita-se que, dada a essencialidade da ação rescisória, “*não se pode, fora dela, obter-se o efeito jurídico que só por ela se pode licitamente obter.*”²⁶

3.2. Os efeitos da ADIn n. 15, julgada pelo STF em 2007, sobre decisões judiciais anteriormente transitadas em julgado.

É preciso ter muito claro quais são as consequências de uma decisão do STF, em sede de ADIn, ADC ou sob a sistemática da repercussão geral, sobre uma decisão obtida no passado pelo contribuinte.

O STF, em julgados como o do RE 592.912 AgR, prolatado em 03.04.2012, tem afirmado que “a superveniência de decisão do Supremo Tribunal Federal, declaratória de inconstitucionalidade de diploma normativo utilizado como fundamento do título judicial questionado, ainda que impregnada de eficácia “ex tunc” (...) não se revela apta, só por si, a desconstituir a autoridade da coisa julgada, que traduz, em nosso sistema jurídico, limite insuperável à força retroativa resultante dos pronunciamentos que emanam, “*in abstracto*”, da Suprema Corte”. O referido julgamento restou assim ementado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO - COISA JULGADA EM SENTIDO MATERIAL - INDISCUTIBILIDADE, IMUTABILIDADE E COERCIBILIDADE: ATRIBUTOS ESPECIAIS QUE QUALIFICAM OS EFEITOS RESULTANTES DO COMANDO SENTENCIAL - PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL QUE AMPARA E PRESERVA A AUTORIDADE DA COISA JULGADA - EXIGÊNCIA DE CERTEZA E DE SEGURANÇA JURÍDICAS - VALORES FUNDAMENTAIS INERENTES AO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO - EFICÁCIA PRECLUSIVA DA “RES JUDICATA” - “TANTUM JUDICATUM QUANTUM DISPUTATUM VEL DISPUTARI DEBEAT” - CONSEQUENTE IMPOSSIBILIDADE DE REDISCUSSÃO DE CONTROVÉRSIA JÁ APRECIADA EM DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO, AINDA QUE PROFERIDA EM CONFRONTO COM A JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - A QUESTÃO DO ALCANCE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 741 DO CPC - MAGISTÉRIO DA DOCTRINA - RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO.

- A sentença de mérito transitada em julgado só pode ser desconstituída mediante ajuizamento de específica ação autônoma de impugnação (ação rescisória) que haja sido proposta na fluência do prazo decadencial previsto em lei, pois, com o esgotamento de referido lapso temporal, estar-se-á diante da coisa soberanamente julgada, insuscetível de ulterior modificação, ainda que o ato sentencial encontre fundamento em legislação que, em momento posterior, tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, quer em sede de controle abstrato, quer no âmbito de fiscalização incidental de constitucionalidade.

- A superveniência de decisão do Supremo Tribunal Federal, declaratória de inconstitucionalidade de diploma normativo utilizado como fundamento do título judicial questionado, ainda que impregnada de eficácia “ex tunc” - como sucede, ordinariamente, com os julgamentos proferidos em sede de fiscalização concentrada (RTJ 87/758 - RTJ 164/506-509 - RTJ 201/765) -, não se revela apta, só por si, a desconstituir a autoridade da coisa julgada, que traduz, em nosso sistema jurídico, limite insuperável à força retroativa resultante dos pronunciamentos que emanam, “in abstracto”, da Suprema Corte. Doutrina. Precedentes.

- O significado do instituto da coisa julgada material como expressão da própria supremacia do ordenamento constitucional e como elemento inerente à existência do Estado Democrático de Direito.

(RE 592912 AgR, Relator Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 03.04.2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-229 DIVULG 21.11.2012 PUBLIC 22.11.2012)

Outros julgados do STF seguiram de maneira uniforme para a mesma conclusão, como se observa das ementas a seguir:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. DESAPROPRIAÇÃO. BENFEITORIAS. PAGAMENTO EM ESPÉCIE. DISPOSITIVOS LEGAIS DECLARADOS INCONSTITUCIONAIS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. COISA JULGADA. DESCONSTITUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. É certo que esta Suprema Corte declarou a inconstitucionalidade de dispositivos que autorizam o pagamento, em espécie, de benfeitorias fora da regra do precatório. Isso não obstante, no caso dos autos, esse pagamento foi determinado por título executivo que está protegido pelo manto da coisa julgada, cuja desconstituição não é possível em sede de recurso extraordinário interposto contra acórdão proferido em processo de embargos à execução. Precedente: RE 443.356-AgR, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence. Agravo regimental desprovido.

(RE 473.715-AgR, rel. Min. CARLOS BRITTO, Primeira Turma, DJe de 25-05-2007)

Desapropriação: recurso do INCRA contra decisão proferida em execução, onde se alega impossibilidade do pagamento de benfeitorias úteis e necessárias fora da regra do precatório: rejeição: preservação da coisa julgada. Malgrado o Supremo Tribunal Federal tenha se manifestado, por duas vezes, quanto à inconstitucionalidade dos dispositivos legais que autorizam o pagamento das benfeitorias úteis e necessárias fora da regra do precatório (ADIn 1.187- MC, 09.02.1995, Ilmar; RE 247.866, Ilmar, RTJ 176/976), a decisão recorrida, exarada em processo de execução, tem por fundamento a fidelidade devida à sentença proferida na ação de desapropriação, que está protegida pela coisa julgada a respeito. (RE 431.014- AgR, rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, DJe de 25-05-2007)

Mais recentemente, no RE 730.462, sob a sistemática da repercussão geral, o STF novamente afirmou que as suas decisões não se prestam a automaticamente rescindir sentenças já transitadas em julgado, sendo imprescindível o ajuizamento de ação rescisória para tal fim. O aludido acórdão restou assim ementado:

CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL CIVIL. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE PRECEITO NORMATIVO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. EFICÁCIA NORMATIVA E EFICÁCIA EXECUTIVA DA DECISÃO: DISTINÇÕES. INEXISTÊNCIA DE EFEITOS AUTOMÁTICOS SOBRE AS SENTENÇAS JUDICIAIS ANTERIORMENTE PROFERIDAS EM SENTIDO CONTRÁRIO. INDISPENSABILIDADE DE INTERPOSIÇÃO DE RECURSO OU PROPOSITURA DE AÇÃO RESCISÓRIA PARA SUA REFORMA OU DESFAZIMENTO.

1. A sentença do Supremo Tribunal Federal que afirma a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo gera, no plano do ordenamento jurídico, a consequência (= eficácia normativa) de manter ou excluir a referida norma do sistema de direito.

2. Dessa sentença decorre também o efeito vinculante, consistente em atribuir ao julgado uma qualificada força impositiva e obrigatória em relação a supervenientes atos administrativos ou judiciais (= eficácia executiva ou instrumental), que, para viabilizar-se, tem como instrumento próprio, embora não único, o da reclamação prevista no art. 102, I, "I", da Carta Constitucional.

3. A eficácia executiva, por decorrer da sentença (e não da vigência da norma examinada), tem como termo inicial a data da publicação do acórdão do Supremo no Diário Oficial (art. 28 da Lei 9.868/1999). É, conseqüentemente, eficácia que atinge atos administrativos e decisões judiciais supervenientes a essa publicação, não os pretéritos, ainda que formados com suporte em norma posteriormente declarada inconstitucional.

4. **Afirma-se, portanto, como tese de repercussão geral que a decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo não produz a automática reforma ou rescisão das sentenças anteriores que tenham adotado entendimento diferente; para que tal ocorra, será indispensável a interposição do recurso próprio ou, se for o caso, a propositura da ação rescisória própria, nos termos do art. 485, V, do CPC, observado o respectivo prazo decadencial (CPC, art. 495).** Ressalva-se desse entendimento, quanto à indispensabilidade da ação rescisória, a questão relacionada à execução de efeitos futuros da sentença proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado.

5. No caso, mais de dois anos se passaram entre o trânsito em julgado da sentença no caso concreto reconhecendo, incidentalmente, a constitucionalidade do artigo 9º da Medida Provisória 2.164-41 (que acrescentou o artigo 29-C na Lei 8.036/90) e a superveniente decisão do STF que, em controle concentrado, declarou a inconstitucionalidade daquele preceito normativo, a significar, portanto, que aquela sentença é insuscetível de rescisão.

6. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

(STF, RE 730462, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 28/05/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO **REPERCUSSÃO GERAL** - MÉRITO DJe-177 DIVULG 08-09-2015 PUBLIC 09-09-2015)

Como se pode observar, o Ministro TEORI ZAVASCKI, relator do RE 730.462, achou por bem ressaltar do quanto decidido as relações jurídicas de trato continuado. A ressalva, no entanto, atua como *obiter dictum*, tão só para delimitar os traços do caso analisado sob o rito da repercussão geral. Significa dizer que, aquele julgado em específico, nada diz respeito a relações jurídicas de trato continuado.

Sobre o cabimento de ação rescisória na hipótese de julgamento definitivo e diverso pelo STF:

Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário. 2. Julgamento remetido ao Plenário pela Segunda Turma. Conhecimento. 3. É possível ao Plenário apreciar embargos de declaração opostos contra acórdão prolatado por órgão fracionário, quando o processo foi remetido pela Turma originalmente competente. Maioria. 4. Ação Rescisória. Matéria constitucional. Inaplicabilidade da Súmula 343/STF. 5. A manutenção de decisões das instâncias ordinárias divergentes da interpretação adotada pelo STF revela-se afrontosa à força normativa da Constituição e ao princípio da máxima efetividade da norma constitucional.

6. Cabe ação rescisória por ofensa à literal disposição constitucional, ainda que a decisão rescindenda tenha se baseado em interpretação controvertida ou seja anterior à orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal. 7. Embargos de Declaração rejeitados, mantida a conclusão da Segunda Turma para que o Tribunal a quo aprecie a ação rescisória.

(RE 328812 ED, Relator Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 06/03/2008, DJe-078 DIVULG 30-04-2008 PUBLIC 02-05-2008 EMENT VOL-02317-04 PP-00748 RTJ VOL-00204-03 PP-01294 LEXSTF v. 30, n. 356, 2008, p. 255-284)

Nesse cenário, **uma decisão do STF, em sede de ADIn, ADC ou sob a sistemática da repercussão geral, pode corresponder a um ponto de partida (i) para uma discussão: se seria este um fato suficiente para surja a legitimidade para o ajuizamento de ação rescisória.** Para se ultrapassar esse debate, será preciso demonstrar que há o contexto ao ajuizamento de ação rescisória, qual seja: uma decisão transitada em julgado que “violar literal disposição de lei” (CPC/73), “violar manifestamente norma jurídica” (CPC/2015). Caso se compreenda que há legitimidade para a propositura da ação rescisória, então esta deve ser efetivamente ajuizada **(ii)**. Somente após a prolação de decisão judicial suspensiva ou efetivamente desconstitutiva da coisa julgada é que esta deixaria de emanar os seus efeitos com toda a sua autoridade **(iii)**.

A ADIn n. 15, do STF, corresponde, então, a um possível antecedente para o ajuizamento de ação rescisória pela Fazenda Nacional. No entanto, ao contrário do que se parece crer no Parecer PGFN/CRJ n. 492/2011, a aludida declaração de constitucionalidade **NÃO** desencadeia, por si só e sem o intermédio de específica ação rescisória, efeitos imediatos sobre o contribuinte que obteve a seu favor decisão judicial transitada em julgado. A desconstituição da coisa julgada é justamente uma das **possíveis** consequências da ação rescisória, sendo a outra consequência pode ser, naturalmente, a sua manutenção (improcedência da ação rescisória).

Todas essas reflexões apenas conduzem à constatação da absoluta imprescindibilidade da ação rescisória para a desconstituição da coisa julgada, apenas colocando-se em dúvida em quais hipóteses a ação rescisória pode ser ajuizada.

3.3. A inexistência de decisão de mérito do STF com repercussão geral quanto ao tema do presente recurso especial.

Documento assinado digitalmente em 2002-02 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 03/05/2016 por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 02/05/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 03/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 09/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Como se pôde constatar, a autoridade da coisa julgada pode ser afastada por razões de ordem (i) legislativa e (ii) jurisdicional. Em relação à primeira, se o legislador não pode se voltar contra a coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI), a modificação do *estado de direito* – promovida pelo legislador – torna ineficaz a norma prescrita pela sentença que teve como objeto de sua tutela um sistema normativo já revogado. **No presente caso, como se pôde concluir (tópico “2”, acima), não houve alteração substancial nas normas que tutelam a CSL e que foram objeto da decisão judicial proferida em benefício do contribuinte e que goza da autoridade da coisa julgada.**

Em relação à segunda, o sistema jurídico brasileiro elege a *ação rescisória* como instrumento processual competente para que o Poder Judiciário desconstitua a coisa julgada, nas hipóteses e condições previstas em lei. **No presente caso, como se pôde concluir (tópico “3.1”, acima), não havia à época dos lançamentos tributários debatidos neste processo administrativo, como sequer há hoje enquanto julgamos o presente recurso especial, qualquer decisão obtida pela União em sede de ação rescisória para desconstituir a decisão judicial proferida em benefício do contribuinte e que goza da autoridade da coisa julgada.**

Não obstante, ainda em relação a uma posterior atuação do Poder Judiciário, cogita-se de um segundo instrumento, que supostamente poder-se-ia utilizar para a desconstituição da coisa julgada à revelia da propositura de ação rescisória. Para o rompimento desse monopólio, cogita-se que o STF, ao analisar recurso extraordinário afetado pela sistemática da repercussão geral, possa proclamar que a declaração de constitucionalidade da CSL por meio da ADIn 15, em meados de 2007, tornou legítima a cobrança do referido tributo mesmo em face de contribuintes dotados de decisões judiciais transitadas em julgado que reconheceram a sua inconstitucionalidade e que sequer tenham sido desafiadas por ação rescisória.

Trata-se, contudo, de questão meramente teórica e sem consequências efetivas para o julgamento do presente recurso especial. Ocorre que o STF, até o presente momento, **NÃO** proferiu nenhuma decisão sob o rito da repercussão geral quanto ao aludido mérito, de forma que não há, por esse meio, norma que atribua à União legitimidade para desconsiderar os efeitos da coisa julgada obtida por decorrência automática da ADIn 15, isto é, à revelia de competente ação rescisória.

A recente afetação do RE 949.297 (2016) como recurso representativo de repercussão geral, especificamente quanto ao tema objeto do presente recurso especial, é prova cabal de que o STF não possui decisão de tal magnitude.

Se hoje não há decisão de mérito, mas mera afetação da matéria ao rito da repercussão geral, a segurança jurídica consagrada pelo instituto da coisa julgada conduz justamente ao dever de respeitar-se a decisão judicial transitada em julgado na ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária n. 90.0003670-4, proposta pelo contribuinte, o que é mandatório aos conselheiros do CARF.

4. Síntese conclusiva e parte dispositiva do voto.

No presente caso, não há qualquer permissivo para que a administração fiscal desconsidere a decisão transitada em julgado a favor do contribuinte, à revelia de decisão do Poder Judiciário proferida em sede de competente ação rescisória. **Mas para que pudesse prosperar o lançamento tributário impugnado no caso concreto, seria preciso que**

houvesse, ao tempo da lavratura do AIIM, decisão competente em ação rescisória promovida pela União desconstituindo a coisa julgada detida pelo contribuinte, que declarou, *inter partes*, a inexistência de de relação jurídico-tributária atinente à CSL.

Diante da inexistência de alterações substanciais na matriz legal da CSL, com a manutenção do *estado de direito* objeto da ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária n. 90.0003670-4, garante-se ao contribuinte a plena eficácia da coisa julgada, tornando a todos cogente o respeito à sua autoridade.

Restando evidenciado, ainda, que o caso sob julgamento está abrangido pela hipótese de incidência da norma geral e concreta do REsp 1.118.893, os julgadores administrativos que compõem o CARF estão vinculados à mandatória reprodução da decisão do STJ proferida pela sistemática dos recursos repetitivos (CPC, art. 543-C). Reproduzir a *ratio decidendi* do REsp 1.118.893 não é uma opção aos Conselheiros do CARF, mas sim um dever prescrito expressamente pelo art. 62, § 2º, do RICARF.

Por esses fundamentos, com fulcro no art. 67, §12, II, do RICARF, voto pelo NÃO CONHECIMENTO do recurso especial interposto pela PFN.

Por ter restado vencido quanto ao não conhecimento do recurso especial, no mérito, voto por NEGAR-LHE PROVIMENTO, a fim de que sejam cancelados os autos de infração lavrados em afronta à decisão judicial com trânsito em julgado obtida pelo contribuinte, que lhe garante o direito à não incidência de CSL sobre as suas atividades.

É como voto.

(Assinado digitalmente)
Luís Flávio Neto