



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

Processo nº 10976.000690/2008-99
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.092 – 1ª Turma
Sessão de 14 de setembro de 2017
Matéria CSLL. COISA JULGADA.
Recorrente ESAB INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Interessado UNIÃO (FAZENDA NACIONAL)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

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 dos RE nº 146.733/SP e nº 138.284/CE, posteriormente confirmados no julgamento da ADI nº 15-2/DF, 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os

conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Adriana Gomes Rego.

(assinatura digital)

Adriana Gomes Rego - Presidente em exercício e Redatora designada.

(assinatura digital)

Luís Flávio Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flavio Franco Correa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por **ESAB INDUSTRIA E COMERCIO LTDA** (doravante “**contribuinte**” ou “**recorrente**”), em face do acórdão n. **1402-001.516** (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela 2ª Turma Ordinária, 4ª Câmara, 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”).

O recurso especial interposto pelo contribuinte versa sobre os efeitos da coisa julgada obtida pelo contribuinte nos autos da ação judicial que declarou o seu direito à não incidência da CSLL.

A decisão recorrida restou assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

LIMITES DA COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 7.689, DE 1988. APTIDÃO DA LEI Nº 8.212, DE 1991, PARA A EXIGÊNCIA DA CSLL.

O trânsito em julgado da decisão que tiver desobrigado o 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 contribuintes que se acham desobrigados, por decisão judicial definitiva, de cumprir a Lei no 7.689, de 1988.

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO EM CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO OU APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO- CALENDÁRIO. INSUBSISTÊNCIA.

A multa isolada esta relacionada ao não recolhimento do carnê-leão ou das estimativas devidas durante o ano-calendário. Encerrado o ano-calendário sem que os rendimentos ou lucros sejam oferecidos à tributação não cabe a exigência de multa isolada, mas sim a imposição de multa de ofício que pode ser de 75% ou 150%. Porém, encerrado o ano-calendário e tendo o contribuinte oferecido os rendimentos ou lucros à tributação não cabe a exigência de multa isolada. A não ser a adoção desta lógica jamais se aplicaria, em relação ao carnê-leão ou as estimativas, o disposto no artigo 138 do CTN.

Imaginemos a situação em que o sujeito passivo, pessoa física ou jurídica, tenha obtido rendimentos sem oferecê-los à tributação. Passado quatro anos e onze meses ele resolve oferecer ditos rendimentos à tributação acompanhado do pagamento dos tributos e juros. Em havendo o pagamento espontâneo do imposto devido e juros não se pode imputar ao contribuinte multa pelo não recolhimento do carnê-leão ou das estimativas.

Agora, adotemos esta mesma situação, só que em vez de esperar quatro anos e onze meses para oferecer os rendimentos à tributação o sujeito passivo oferece logo após o período de apuração, quando da entrega da declaração. Se no primeiro caso não se lhe aplica a multa isolada, aqui onde a infração é de menor gravidade, ao menos no que diz respeito ao tempo decorrido para oferecer os rendimentos à tributação, também não há o que se falar em multa isolada, sob pena de adotar-se situação que resulta em conflito explícito com o disposto no artigo 138, do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Em face da aludida decisão, foi interposto recurso especial pelo contribuinte, arguindo divergência de interpretação quanto à matéria pertinente aos efeitos da coisa julgada de ação judicial que afasta a exigência da CSLL (**e-fls. 1598 e seg.**). O referido recurso especial foi integralmente admitido por despacho (**e-fls. 1666 e seg.**).

A PFN apresentou contrarrazões ao recurso especial (**e-fls. 1670 e seg.**), pugnando pela sua improcedência.

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luís Flávio Neto, relator.

Em seu recurso especial, a recorrente apresentou analiticamente argumentos para a demonstração de divergência jurisprudencial, cumprindo com o que requer o art. 67 do RICARF. Compreendo que o despacho de admissibilidade bem analisou os requisitos de admissibilidade do recurso especial do contribuinte, concluindo corretamente quanto à legitimidade de seu integral conhecimento.

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 CSLL. Em sua essência, o tema em análise traz consigo o embate de princípios constitucionais, sopesados por meio de 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, permanecessem 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)

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

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 CARNELUTTI¹ 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 DINAMARCO² 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.

¹ 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.”

² DINAMARCO, Cândido Rangel. Nova era do processo civil. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 200.

De longa data, o processualista OVÍDIO BATISTA DA SILVA³ 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 MIRANDA⁴, 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 jurisconsulto, 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”.

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 SANTOS⁵, 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 a sustentada por GIUSEPPE CHIOVENDA e a mantida por ENRICO TÚLIO LIEBMAN. Em CHIOVENDA⁶, encontra-se a assim denominada “teoria da vontade do Estado”, segundo a qual a coisa julgada não consubstancia necessariamente a 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 LIEBMAN⁷, 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.

³ SILVA, Ovídio Batista da. Sentença e coisa julgada. Porto Alegre: Ed. Sergio Antonio Fabris, 1988, p. 114.

⁴ MIRANDA, Pontes. Comentários ao Código de Processo Civil, Tomo V, Forense, 1974, p. 144; 190.

⁵ SANTOS, Moacyr Amaral. Comentário ao Código de Processo Civil, Vol. IV, Coleção Forense. São Paulo: Forense, 1998, p. 461-462.

⁶ CHIOVENDA, Giuseppe. Instituições de direito processual civil. Vol. I. Saraiva: São Paulo, 1965, p. 371-372.

⁷ 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.”

Essa segunda teoria parece encontrar maior acolhida na doutrina nacional. Assim, HUMBERTO THEODORO JÚNIOR⁸ 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;

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 incidentemente 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

⁸ THEODORO JÚNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil. Vol. I, 34ª ed. Rio de Janeiro : Forense, p. 466.

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 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, o contribuinte propôs perante a Justiça Federal o **Mandado de Segurança n. 89.00.00811-0**, o quanto teve o seu **TRÂNSITO EM JULGADO** em **03.11.1992**, reconhecendo-se a inconstitucionalidade da CSLL (**e-fl. 1630 e seg.**).

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 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 a respeito de 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 TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.⁹ 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.

⁹ FERRAZ JR., Tércio 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. 91.

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 PONTES¹⁰, *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, em **03.11.1992** houve o **TRÂNSITO EM JULGADO** da decisão proferida no **Mandado de Segurança n. 89.00.00811-0**, promovido pela recorrente, reconhecendo-se tanto a **inconstitucionalidade material** quanto **formal** desse tributo (**e-fl. 1630 e seg.**).

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

¹⁰ PONTES, Helenilson Cunha. Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade. São Paulo: Dialética, 2005, p. 137.

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 se 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 n.º 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 - o 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”¹¹: 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 legislação atinente à *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.

¹¹ Vide: CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2011.

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”.¹²

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, TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR.¹³ 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

¹² 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.

¹³ FERRAZ JR., Tércio 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 WAMBIER¹⁴

¹⁴ WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. Recurso especial, recurso extraordinário e ação rescisória. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 266.

Os mecanismos processuais, vocacionados a oferecer aos indivíduos segurança e efetividade na composição de conflitos, vêm experimentando constante evolução no Direito brasileiro. 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”¹⁵. 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”¹⁶.

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*¹⁷.

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”¹⁸.

¹⁵ TALAMINI, Eduardo. Julgamento de recursos no STJ ‘por amostragem’. Informativo Justen, Pereira Oliveira e Talamini, 2008. Disponível em www.justen.com.br/informativo.

¹⁶ 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.

¹⁷ Vide: CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35-41.

¹⁸ PASSOS, Calmon de. Súmula vinculante. Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, v. 9, n. 1, jan.- mar. 1997, p. 163-176.

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 JUNIOR¹⁹, *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 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**

¹⁹BRASIL 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.

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 adotou a *ratio decidendi* que passou a ser aplicável a 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”.

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 **2002 a 2004**, 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, que exigem a distribuição em massa da justiça e 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 judicial promovida pelo contribuinte, 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. 15²⁰, julgada pelo STF em 2007, surtiriam

²⁰ 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

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 GRINOVER²¹

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 no 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.

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.

²¹ GRINOVER, Ada Pellegrini. A marcha do processo. Rio de Janeiro : Forense, 2000, p. 335.

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 JÚNIOR²²:

“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 GRECO²³:

“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 JÚNIOR²⁴ leciona:

²² 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.

²³ 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.

“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, 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

²⁴ 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(justiza 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).

juízo 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 ruiria 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).**

O pleito da União nos presentes autos, então, consiste na desconsideração da coisa julgada à revelia de autorização do Poder Judiciário. 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.*”²⁵

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

²⁵ GRINOVER, Ada Pellegrini. A marcha do processo. Rio de Janeiro : Forense, 2000, p. 335.

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 DEBEBAT” - 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 DOUTRINA - 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 exaurimento 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, consequentemente, 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.

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.

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 judicial proposta pelo contribuinte, o que é mandatório.

Nesse cenário, voto por CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

(assinatura digital)
Luís Flávio Neto

Voto Vencedor

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Redatora Designada.

Diverge-se do Relator, *venia concessa*, no que toca ao julgamento de mérito do presente recurso, trazendo-se a seguir as razões já expressas em julgados desta 1ª Turma da CSRF em que esta Conselheira figurou como Relatora (citem-se os acórdãos nºs 9101-002.583, de 14 de março de 2017; e 9101-002.901, de 7 de junho de 2017).

Como registra o Relator em seu voto, "*no caso dos autos, o contribuinte propôs perante a Justiça Federal o **Mandado de Segurança n. 89.00.00811-0**, o quanto teve o seu **TRÂNSITO EM JULGADO em 03.11.1992**, reconhecendo-se a inconstitucionalidade da CSLL (e-fl. 1630 e seg.)*", sendo que os valores exigidos do contribuinte a título de CSLL pela presente autuação fiscal alcança fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de **2002 a 2004**. O auto de infração foi lavrado em **22/12/2008**.

Ou seja, os fatos geradores alcançados no auto de infração aqui discutido ocorreram **pelo menos dez anos após o trânsito em julgado da decisão pela qual se exonerou integralmente as a autora do recolhimento de CSLL.**

Ao longo desse 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).

Nesse quadro, embora a decisão firmada pelo STJ no Recurso Especial nº 1.118.893/MG (a qual, tomada sob a sistemática dos recursos repetitivos de que trata o art. 543-C do CPC, de observância obrigatória no CARF), tenha afastado a possibilidade de cobrança da CSLL mesmo com as alterações legislativas naquela decisão mencionadas, é certo que a legislação analisada pelo STJ naquele julgado corresponde à Lei Complementar nº 70, de 1991, e às 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 nº 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 nº 1.118.893/MG**, notadamente a Lei nº 8.981, de 1995 (art. 57), Lei nº 9.249, de 1995 (art. 2º), e Lei nº 9.316, de 1996 (art. 1º).

É importante destacar que já ao tempo da publicação dessas normas 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 LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS. 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, e 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. da Lei 7.689, de 1988.*

Veja-se, a propósito, que ambas as decisões do STF foram mencionadas no TVI, conforme trechos anteriormente transcritos.

Assim, não se pode dizer que as Leis nº 8.981, de 1995, nº 9.249, de 1995 e nº 9.316, de 1996, 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, quando estamos tratando de constitucionalidade de leis, também 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.

Nesse contexto, como concluído na síntese final do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, *"possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, precisamente por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade"*, não apenas os precedentes *"formados em controle concentrado de constitucionalidade, independentemente da época em que prolatados"* e os *"formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC"*, mas também aqueles, anteriores a 3 de maio de 2007, *"formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e sejam confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte"* (lembrando que 3 de maio de 2007 corresponde à data da alteração regimental do STF, introduzindo as disposições da Lei nº 11.418, de 2006).

Tais precedentes, acrescenta o Parecer em sua síntese final, são objetivos e definitivos, configurando *"circunstância jurídica nova apta a fazer cessar a eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhe forem contrárias"*. Nessa condição, quando vão no sentido da constitucionalidade de lei tributária, fazem com que o Fisco retome *"o direito de cobrar o tributo em relação aos fatos geradores ocorridos daí para frente, sem que, para tanto, necessite ajuizar ação judicial"*. Confira-se (sublinhou-se):

V - Síntese do exposto

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

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

(ii) possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, precisamente por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade, os seguintes precedentes do STF:

(i) todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade, independentemente da época em que prolatados;

(ii) quando posteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC;

(iii) quando anteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e sejam confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte.

(iii) o advento de precedente objetivo e definitivo do STF configura circunstância jurídica nova apta a fazer cessar a eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhe forem contrárias;

(iv) como a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado é automática, com o advento do precedente objetivo e definitivo do STF, quando no sentido da constitucionalidade da lei tributária, o Fisco retoma o direito de cobrar o tributo em relação aos fatos geradores ocorridos daí para frente, sem que, para tanto, necessite ajuizar ação judicial; por outro lado, com o advento do precedente objetivo e definitivo do STF, quando no sentido da inconstitucionalidade da lei tributária, o contribuinte-autor deixa de estar obrigado ao recolhimento do tributo, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que, para tanto, necessite ajuizar ação judicial;

(v) em regra, o termo a quo para o exercício do direito conferido ao contribuinte-autor de deixar de pagar o tributo antes tido por constitucional pela coisa julgada, ou conferido ao Fisco de voltar a cobrar o tributo antes tido por inconstitucional pela coisa julgada, é a data do trânsito em julgado do acórdão proferido pelo STF. Excepciona-se essa regra, no que tange ao direito do Fisco de voltar a cobrar, naquelas específicas hipóteses em que a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado tenha ocorrido em momento anterior à publicação deste Parecer, e tenha havido inércia dos agentes fazendários quanto à cobrança; nessas hipóteses, o termo a quo do direito conferido ao Fisco de voltar a exigir, do contribuinte autor, o tributo em questão, é a publicação do presente Parecer.

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).

Nesse contexto, na inteligência do Parecer PGFN/CRJ nº 492, de 2011, que é citado no TVI, 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.

Convém lembrar que, como dito alhures, **a autuação fiscal no presente processo data de 22/12/2008, alcançando fatos geradores de CSLL de 2002 a 2004.** Ou seja, não só a autuação fiscal se deu quando já havia precedente objetivo e definitivo do STF pela constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, como os próprios fatos geradores objeto da autuação também são posteriores ao precedente.

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.

Veja-se que a supracitada ADI só confirma o entendimento do STF manifestado em sede de controle difuso de constitucionalidade, como se pode até verificar dos acórdãos que ela mesma menciona.

Ademais, voltando-se ao repetitivo nº 1.118.893/MG, de 2011, verifica-se que a manifestação acerca da ADI nesse julgado foi no sentido de não poder ela retroagir para alcançar os fatos geradores objeto do caso concreto lá julgado, de 1991. 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, sobretudo, a res judicata, com imensurável repercussão negativa no seio social.”

Não se alegue aqui que o STF manifestou entendimento que condiciona a relativização da coisa julgada exclusivamente às decisões em sede de ação rescisória, no julgamento do RE nº 730.462/SP, em 28/05/2015, com repercussão geral.

Conforme trecho da ementa do acórdão lavrado no RE, o qual, é de se assinalar, sequer trata de matéria tributária, resta ressalvada da indispensabilidade de ação rescisória, *"a questão relacionada à execução de efeitos futuros da sentença proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado"*. Confira-se (sublinhou-se):

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.

Ora, o caso presente envolve justamente os efeitos futuros de sentença proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado. Isso porque diz com os efeitos, em relação a **fatos geradores sucessivos ocorridos nos anos-calendário 2002 a 2004**, de decisão em favor da Contribuinte declarando a impossibilidade de o Fisco lhe exigir CSLL, decisão essa transitada em julgado em **1992**.

Também não se alegue que há parecer da Procuradoria-Geral da República em processo que trata do tema aqui discutido, com repercussão geral, em que aquela Procuradoria se manifesta pelo provimento de recurso extraordinário da Fazenda Nacional mas pondera que os efeitos devem ser prospectivos em homenagem à boa-fé dos contribuintes que possuem sentenças válidas e plenas de efeitos. Parecer desse jaez não vincula este Colegiado.

Concluo, portanto, que a decisão judicial transitada em julgado em favor da Recorrente não possuía mais eficácia vinculante frente aos fatos geradores de CSLL sobre os

Processo nº 10976.000690/2008-99
Acórdão n.º **9101-003.092**

CSRF-T1
Fl. 1.738

quais recaiu a autuação fiscal, razão pela qual deve ser mantido o lançamento dessa contribuição.

Nego provimento, portanto, ao recurso especial quanto à presente matéria de mérito.

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo