ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15374.901199/2008-80

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

Processo nº	15374.901199/2008-80
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-003.521 – 1ª Turma**
Sessão de	4 de abril de 2018
Matéria	COMPENSAÇÃO - COISA JULGADA
Recorrente	FUNDAÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL BRASLIGHT
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO INEXISTENTE. PAGAMENTO DEVIDO.

Não há pagamento indevido quando efetivado nos termos da legislação vigente editada em momento posterior ao trânsito em julgado de decisão judicial.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

IMUNIDADE RECONHECIDA POR DECISÃO JUDICIAL. INEXISTÊNCIA. CESSAÇÃO DOS EFEITOS DA COISA JULGADA MATERIAL.

Em se tratando de relação jurídica continuada, alteradas as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes à época da prolação da decisão, cessam automaticamente os efeitos vinculantes da coisa julgada. Aplicação da cláusula *rebus sic stantibus*, subjacente às decisões de mérito em geral.

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 maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Adriana Gomes Rêgo.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente e Redatora designada

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rêgo (Presidente) e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado para os impedimentos de conselheiros).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo Contribuinte, em face de acórdão onde se analisou pedido de restituição/compensação de IRPJ pago, porém sob os efeitos de decisão judicial transitada em julgado que reconhecia o direito à imunidade dos impostos ao Contribuinte. Decidiu a Turma a quo pela aplicação do Parecer PGFN nº 492, de 2011, segundo o qual "*alteradas as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes à época da prolação da decisão, esta naturalmente deixa de produzir efeitos vinculantes, dali para frente, dada a sua natural inaptidão de alcançar a nova relação jurídica tributária.*". Desse modo, foi negado provimento ao recurso do Contribuinte.

Na origem, trata-se de PER/DECOMP apresentado pelo contribuinte, para compensação de tributos com crédito oriundo de IRPJ pago. Para o Contribuinte, o imposto pago o foi por equívoco, na medida em que possuía decisão judicial transitada em julgado reconhecendo sua imunidade da cobrança de todos os impostos, de forma ampla e irrestrita, independente de mudança da legislação infraconstitucional, já que a decisão transitada em julgado no MS n° 90.100712 se fundava em regras constitucionais.

No decorrer do processo administrativo, sua pretensão não foi acolhida.

Na decisão proferida pela maioria dos componentes da Turma *a quo* ressaltou-se que a Suprema Corte do país já se pronunciou sobre a ausência de imunidade das entidades previdência privada, através do RE nº 202.700/DF, de 08 de novembro de 2001, de relatoria do Ministro Maurício Correa.

Ressaltou-se, também, que o presente caso trata de tentativa de repetição de indébito relativa a imposto incidente sobre fato ocorrido no ano-calendário de 2001, período em que se encontrava vigente a Medida Provisória nº 2.222, que não foi objeto de discussão acerca da sua constitucionalidade.

Fundando-se na Portaria PGFN 492/2011, segundo a qual: "*a alteração das circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes ao tempo da prolação de decisão judicial voltada à disciplina de uma dada relação jurídica tributária de trato sucessivo faz surgir uma relação jurídica tributária nova, que, por isso, não é alcançada pelos limites objetivos que balizam a eficácia vinculante da referida decisão judicial*" decidiu-se que a decisão judicial que reconhecera a imunidade tributária ao Contribuinte perdera sua eficácia, de modo a não existir o crédito pleiteado.

Irresignado, tempestivamente o Contribuinte apresentou recurso especial de divergência, demonstrando que em casos similares, mais especificamente, casos em que contribuintes que possuíam decisão judicial reconhecendo-lhes o direito de não recolher a CSLL, por tratar-se de tributo cobrado com base em leis inconstitucionais, mesmo havendo decisão do STF e alteração da legislação do tributo posteriores ao trânsito em julgado da respectiva ação, este Tribunal reconheceu eficácia às decisões judiciais.

No mérito, contribuinte traz ao julgamento entendimento sobre ser aplicável ao caso o RESP 1.118.893, proferido com base no regime do artigo 543-C do antigo CPC, onde restou decidido que:

(i) 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; e

(ii) 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.

O recurso do Contribuinte foi admitido pelo Presidente da câmara.

A Fazenda apresenta contrarrazões, pugnando pela manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gerson Macedo Guerra, Relator

Sobre a admissibilidade do Recurso, entendo não haver reparos a serem feitos no despacho de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Sobre o mérito da questão, entendo que merece reparo decisão recorrida.

Conforme bem delineado no relatório da referida decisão, as decisões judiciais trazidas aos autos, reconheceram ao Contribuinte a imunidade à cobrança de qualquer imposto (nos termos do art. 150, IV, "c" da CF) de forma ampla e irrestrita até que o referido dispositivo constitucional seja modificado.

Claro também ficou que o acórdão que reconheceu a imunidade ao Contribuinte transitou em julgado e que a Fazenda Nacional não ajuizou ação rescisória visando desconstituir o referido acórdão.

Importante destacar que restou expresso em decisão transitada em julgado o reconhecimento de que o Contribuinte seria imune e que a alteração da legislação infraconstitucional não afeta a coisa julgada que tem fundamento constitucional, a saber, o art. 150, VI, "c", da CF/88, que não foi alterado nem revogado.

Pois bem.

O atual Código de Processo Civil, em seu artigo 502, dispõe que *denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso*. Já em seu artigo 503 dispõe tal norma que *a decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida*.

Relativizando a força da coisa julgada o artigo 505, I, do NCPC dispõe que *nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide*, *salvo 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*.

Percebam que tal norma admite que nova decisão seja dada à mesma lide, nas relações jurídicas de trato continuado, na hipótese de posterior alteração no estado de fato ou de direito, mas, para tanto, exige que a parte expressamente peça ao juiz a revisão da decisão.

Ou seja, trazendo a aplicação dessa regra para o caso em questão, pode-se concluir que, para que fosse reconhecida como legítima a relação jurídica entre União e o Contribuinte em questão, no que toca à cobrança do IRPJ, deveria a Fazenda Nacional expressamente solicitar ao juiz da causa a revisão da decisão, demonstrando alteração no estado de fato e/ou de direito da relação.

Contudo, não há nos autos nada acerca da movimentação da Fazenda perante o Judiciário, para pedir a revisão da decisão, pela alteração das circunstâncias fáticas ou jurídicas relacionadas ao tema.

Outra hipótese de relativização da coisa julgada seria a propositura da ação rescisória, no prazo e respeitados os limites e requisitos legais a ela relativos.

Mas, conforme consta dos autos, a Fazenda não ingressou com a ação no prazo legalmente previsto.

Mas qual a razão da inércia da Fazenda?

Penso que a resposta foi dada pelo STJ, ao proferir a decisão no RESP 1.118.893 e, em resumo, ela é bem simples. Decisão do STF posterior ao trânsito em julgado de ação judicial não pode ser considerada *modificação no estado de fato*, bem como que a Medida Provisória nº 2.222 não pode ser considerada *modificação no estado de direito.*

Sobre o fato de a decisão do STF posterior e contrária não alterar decisão passada em julgado, aproveito das razões do Ministro Arnaldo Esteves Lima, proferidas no RESP 1.118.893, nos seguintes termos:

> *Outrossim, o fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade à própria existência do controle difuso de constitucionalidade, fragilizando, sobremodo, a res judicata , com imensurável repercussão negativa no seio social.*
>
> *A propósito, transcrevo a lição de Luiz Guilherme Marinoni, (Coisa Julgada Inconstitucional . São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, pp. 104/105):*
>
> A circunstância de uma questão constitucional chegar ao Supremo Tribunal Federal após o trânsito em julgado de decisões sobre a mesma questão certamente não é motivo para a admissão da retroatividade do pronunciamento do Supremo Tribunal Federal sobre a coisa julgada. As decisões que transitaram em julgado, tratando da questão constitucional posteriormente interpretada de outra maneira pelo Supremo Tribunal Federal, expressam um juízo legítimo sobre a constitucionalidade.
>
> Este juízo nada mais é do que resultado do dever-poder judicial de realizar o controle da constitucionalidade. Ademais, o fato de a decisão transitar em julgado, antes de a questão chegar à análise do Supremo Tribunal Federal, é mera conseqüência do sistema de controle da constitucionalidade brasileiro.
>
> A admissão da força de pronunciamento do Supremo Tribunal Federal sobre a coisa julgada, ao fundamento da sua natural e insuprimível demora para se manifestar sobre a questão constitucional, significa a negação do sistema de controle difuso da constitucionalidade. Ao invés da retroatividade das decisões do Supremo Tribunal Federal, seria efetiva e praticamente mais conveniente – obviamente se isto fosse juridicamente possível e conveniente no sistema brasileiro (o que evidentemente não é) – suprimir a possibilidade de o juiz ordinário realizar o controle da constitucionalidade.

Já no que tange a ausência de alteração no estado de direito no que toca a relação tributária, entendo que, tal qual ocorreu no caso de CSLL, a MP 2.222 não criou nova relação jurídico-tributária em relação ao IRPJ das entidades de previdência privada fechadas, mas apenas alterou elementos dessa relação já existente desde sempre do ponto de vista legal, mas que fora declarada inexistente para o Contribuinte em questão, em decisão proferida através de controle difuso de constitucionalidade, já transitada em julgado.

O próprio artigo 1º da referida MP já é claro no sentido da alteração da forma de tributação apenas dos os **rendimentos e ganhos auferidos nas aplicações de recursos das provisões, reservas técnicas e fundos** de entidades abertas de previdência complementar e de sociedades seguradoras que operam planos de benefícios de caráter previdenciário, vejamos sua redação:

> *Art.1º A partir de 1º de janeiro de 2002, os rendimentos e ganhos auferidos nas aplicações de recursos das provisões, reservas técnicas e fundos de entidades abertas de previdência complementar e de sociedades seguradoras que operam planos de benefícios de caráter previdenciário, ficam sujeitos à incidência do imposto de renda de acordo com as normas de tributação aplicáveis às pessoas físicas e às pessoas jurídicas não-financeiras.*

Ora, como se vê, tal norma não cuidou da relação jurídica entre Estado e Contribuinte, que nasce com o fato auferir renda, mas apenas e tão somente deu tratamento distinto do genérico à renda gerada especificamente **nas aplicações de recursos das provisões, reservas técnicas e fundos.**

Ou seja, a MP não estabeleceu nova matriz jurídica do IRPJ, mas tão somente alterou regras que orbitam ao entorno da regra central que faz nascer o dever de pagar o imposto de renda.

Isso fica ainda mais evidente no artigo 2º de tal MP, que concede opção aos contribuintes por regime especial de tributação, no qual o resultado positivo, de novo, **dos rendimentos e ganhos das provisões, reservas técnicas e fundos** será tributado pelo imposto de renda à alíquota de vinte por cento. Vejamos sua redação:

> *Art.2º A entidade aberta ou fechada de previdência complementar, a sociedade seguradora e o administrador do Fundo de Aposentadoria Programada Individual-FAPI poderão optar por regime especial de tributação, no qual o resultado positivo, auferido em cada trimestre-calendário, dos rendimentos e ganhos das provisões, reservas técnicas e fundos será tributado pelo imposto de renda à alíquota de vinte por cento.*

Nesse contexto, também são aplicáveis aqui as razões do STJ no RESP 1.118.893, no sentido de que declarada a inexistência de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o fisco, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base em diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência.

No presente caso, a MP 2.222 não traz novo regramento para o imposto de renda, ou seja, não modifica o tributo em sua essência, como visto. Logo, não há que se falar em criação de nova relação jurídico-tributária, único elemento capaz de fazerem cessar os efeitos da decisão passada em julgado.

Diante de todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso do Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra

Voto Vencedor

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Redatora Designada

Em que pese o muito bem fundamentado voto proferido pelo ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para discordar em relação ao mérito.

A contribuinte defende que possui imunidade tributária ampla e irrestrita a todo e qualquer imposto, em razão do MS 90.0010071-2 e dos AG n.1999.02.01.032025-0 e n. 2002.02.01.042552-8, que por conseqüência, o pagamento de IRPJ realizado em 31/01/2002 foi indevido, resultando no crédito a compensar.

Inicialmente, cabe um breve resumo acerca da ação judicial citada.

O mandado de segurança nº 90.0010071-2 foi impetrado contra ato do Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro, no sentido de não sofrer a incidência do IOF, instituído pela Lei nº 8.033/90. Alegou a impetrante ser imune ao referido imposto em razão de decisão judicial proferida ainda na vigência da Emenda Constitucional nº1, de 17 de outubro de 1969.

A segurança foi concedida em 1ª instância, já sob a égide da Constituição Federal de 1988, em sentença proferida em 31 de agosto de 1990, e ratificada no Tribunal Regional Federal da 2ª Região. A União agravou da decisão (AG 1999.02.01.032025-0) e o Tribunal negou provimento ao agravo de instrumento e julgou prejudicado o agravo regimental. Transcrevo ementa do voto:

> *EMENTA: CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL CIVIL - MANDADO DE SEGURANÇA - IMUNIDADE TRIBUTARIA - COISA JULGADA.*
>
> *1. Reconhecida a imunidade tributária da recorrida por sentença transitada em julgada, proferida em mandado de segurança, com base em dispositivo constitucional, não pode a Fazenda Nacional exigir o recolhimento de IOF com base em legislação infraconstitucional superveniente.*
>
> *2. Inalterada a finalidade para a qual foi constituida e que conduziu ao reconhecimento de sua imunidade tributária, permanece a recorrente ao abrigo da coisa julgada.*
>
> *3. Agravo de instrumento desprovido e agravo regimental prejudicado. (grifo nosso)*

Houve ainda outro agravo de instrumento, de nº 2002.02.01.042552-8, por parte da Fundação de Seguridade e embargos de declaração no agravo.

A União ainda apelou contra essa decisão, porém em 15 de maio de 1991, o tribunal negou provimento ao recurso de apelação.

Assim, de fato, não há como se negar que durante um determinado período a recorrente gozou de imunidade tributária reconhecida por força de decisão judicial transitada em julgado.

É que há situações que fazem cessar os efeitos da coisa julgada material, como a superveniência de legislação ou as decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, conforme o caso, com eficácia *erga omnes*.

É nesse sentido que se manifesta o Parecer PGFN/CRJ/n. 492/2011 que trata de decisão transitada em julgado relativa à relação jurídica tributária continuativa, conforme se pode depreender:

> *1. A alteração das circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes ao tempo da prolação de decisão judicial voltada à disciplina de uma dada relação jurídica tributária de trato sucessivo faz surgir uma relação jurídica tributária nova**,** que, por isso, não é alcançada pelos limites objetivos que balizam a eficácia vinculante da referida decisão judicial. Daí por que se diz que, alteradas as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes à época da prolação da decisão, esta naturalmente deixa de produzir efeitos vinculantes, dali para frente, dada a sua natural inaptidão de alcançar a nova relação jurídica tributária.*
>
> *(...)*
>
> *10. Ocorre que a imutabilidade e a eficácia vinculante da decisão transitada em julgado apenas recairá sobre os desdobramentos futuros da declaração, nela contida, de existência ou inexistência da relação jurídica de direito material sucessiva deduzida em juízo,* se *e* enquanto *permanecerem inalterados os suportes fático e jurídico existentes ao tempo da sua prolação, ou seja, se e enquanto* continuarem ocorrendo aqueles mesmos fatos e continuar a incidir (ou a não incidir) aquela mesma norma *sob os quais o juízo de certeza se formou. Alteradas as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes à época da prolação da decisão,* o que se faz possível em face da natureza conhecidamente dinâmica dos fatos e do direito, *essa decisão naturalmente deixa de produzir efeitos vinculantes, dali para frente; trata-se da cláusula* rebus sic stantibus *subjacente às sentenças em geral, com especial destaque àquelas que se voltam à disciplina de relações jurídicas de trato continuado.*(Grifei)

Aplica-se, portanto, a cláusula *rebus sic stantibus*, onde se conserva o instituto da coisa julgada com seu caráter de imutabilidade até que sobrevenham mudanças fáticas e jurídicas, que tornam imperativo o devido ajuste às relações tributárias de trato sucessivo.

Ademais, é preciso ter em conta o aspecto de a imunidade ser matéria constitucional e sendo o STF o "Guardião da Constituição", seu pronunciamento em caráter definitivo afasta qualquer dúvida sobre a constitucionalidade/inconstitucionalidade de uma norma.

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

> *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 julgamentos posteriores da Suprema Corte.*

Ainda, de acordo com as conclusões do Parecer, após vasto estudo pautado na doutrina e regimento interno do STF:

> *(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;*

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

No caso em apreço, como bem reconheceu tanto a decisão de 1ª instância, quanto a de 2ª instância, a despeito das decisões judiciais que haviam a favor da contribuinte, em sessão de 08/11/2001, portanto após essas decisões judiciais citadas, o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu (RE 202700/DF) que as entidades que as entidades de previdência privada não gozavam da imunidade de impostos de que trata a alínea "c" do inciso VI do art. 150 da CF, que foi a mesma base legal citada pelas decisões judiciais transitadas em julgado.

Por oportuno, reproduzo ementa do acórdão:

> *EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. PREVIDÊNCIA PRIVADA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA. 1. Entidade fechada de previdência privada. Concessão de benefícios aos filiados mediante recolhimento das contribuições pactuadas. Imunidade tributária. Inexistência, dada a ausência das características de universalidade e generalidade da prestação, próprias dos órgãos de assistência social. 2. As instituições de assistência social, que trazem ínsito em suas finalidades a observância ao princípio da universalidade, da generalidade e concede benefícios a toda coletividade, independentemente de contraprestação, não se confundem e não podem ser comparadas com as entidades fechadas de previdência privada que, em decorrência da relação contratual firmada, apenas contempla uma categoria específica, ficando o gozo dos benefícios previstos em seu estatuto social dependente do recolhimento das contribuições avençadas, conditio sine qua non para a respectiva integração no sistema. Recurso extraordinário conhecido e provido. (Grifei)*

Acerca dos julgados posteriores que corroboram esse entendimento, nada mais flagrante do que a Sumula STF n. 730, que assim dispõe:

> *A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, "c", da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários.*

No caso em comento, a própria recorrente declara ser mantida pelas contribuições da sua patrocinadora e dos seus participantes (conforme se pode depreender do item 2 do seu recurso especial), sendo assim não atenderia aos requisitos para imunidade.

Aliás, o próprio Tribunal Regional Federal da 2ª Região, quando negou provimento ao recurso de apelação no Mandado de Segurança em apreço, proferiu decisão que, após a manifestação do STF, é flagrantemente contrária a essa. Por oportuno, transcrevo a ementa:

> *ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADAS -*
>
> *- As entidades fechadas de previdência privada,* ***embora cobrando das seus associados contribuições mensais****, a título de remuneração pelos serviços prestadas, gozam de imunidade tributária. Basta que atendam aos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional, nao se restringindo o beneficio à entidades beneficentes.* (Negritei)

Logo, somente essa decisão do Plenário do STF e a jurisprudência reiterada já seriam suficientes para alterar os efeitos da coisa julgada material relativa às decisões transitadas em julgado a favor da contribuinte.

A recorrente argumenta, a partir da decisão nos autos do REsp nº 1.118.893-MG, de 23/3/2011, que a mudança de entendimento do STF nada poderia alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada.

Contudo, é preciso esclarecer que esse entendimento do Ministro Arnaldo Esteves Lima é no sentido de que o pronunciamento do STF não pode retroagir. Não tratou o STJ, naquele caso, dos efeitos prospectivos da decisão do STF. É flagrante no voto do Ministro que o valor perquirido foi a **segurança jurídica** daqueles que se comportaram segundo uma decisão transitada em julgado em controle difuso, consoante trecho que ora transcrevo:

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

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

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

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

> *4. É importante distinguir essas duas espécies de eficácia (a normativa e a executiva), pelas consequências que operam em face das situações concretas. A eficácia normativa (= declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade) se opera ex tunc, porque o juízo de validade ou nulidade, por sua natureza, dirige-se ao próprio nascimento da norma questionada. Todavia, quando se trata da eficácia executiva, não é correto afirmar que ele tem eficácia desde a origem da norma. É que o efeito vinculante, que lhe dá suporte, não decorre da validade ou invalidade da norma examinada, mas, sim, da sentença que a examina. Derivando, a eficácia executiva, da sentença (e não da vigência da norma examinada), seu termo inicial é a data da publicação do acórdão do Supremo no Diário Oficial (art. 28 da Lei 9.868/1999). É, consequentemente, eficácia que atinge atos administrativos e decisões judiciais supervenientes a essa publicação, não atos pretéritos. Os atos anteriores, mesmo quando formados com base em norma inconstitucional, somente poderão ser desfeitos ou rescindidos, se for o caso, em processo próprio. Justamente por não estarem submetidos ao efeito vinculante da sentença, não podem ser atacados por simples via de reclamação. É firme nesse sentido a jurisprudência do Tribunal: "Inexiste ofensa à autoridade de pronunciamento do Supremo Tribunal Federal se o ato de que se reclama é anterior à decisão emanada da Corte Suprema. A ausência de qualquer parâmetro decisório, previamente fixado pelo Supremo Tribunal Federal, torna inviável a instauração de processo de reclamação, notadamente porque inexiste o requisito necessário do interesse de agir" (Rcl 1723 AgR-QO, Min. Celso de Mello, Pleno, DJ de 6.4.2001). No mesmo sentido: Rcl 5388 AgR, Min. Roberto Barroso, 1ª Turma, DJe de 23.10.14; Rcl. 12741 AgR, 2ª Turma, Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 18.9.201; Rcl 4962, Min. Cármen Lúcia, 2ª Turma, DJe 25.6.2014).*
>
> *5. Isso se aplica também às sentenças judiciais anteriores. Sobrevindo decisão em ação de controle concentrado declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo, nem por isso se opera a automática reforma ou rescisão das sentenças anteriores que tenham adotado entendimento diferente. Conforme asseverado, o efeito executivo da declaração de constitucionalidade ou inconstitucionalidade deriva da decisão do STF, não atingindo, consequentemente, atos ou sentenças anteriores, ainda que inconstitucionais. Para desfazer as sentenças anteriores será indispensável ou a interposição de recurso próprio (se cabível), ou, tendo ocorrido o trânsito em julgado, a propositura da ação rescisória, nos termos do art. 485, V, do CPC, observado o respectivo prazo decadencial (CPC, art. 495). Ressalva-se desse entendimento, quanto à indispensabilidade da ação rescisória, a questão*

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

No caso dos autos, a decisão Plenária do STF é de 2001 e a contribuinte passou a recolher em 2002! Daí porque descabe falar em ofensa ao princípio da segurança jurídica.

É importante registrar, portanto, que sequer se pode cogitar em ofensa ao art. 62 do RICARF, como quer entender a recorrente, porque aquela decisão do STJ decidiu outra lide (CSLL), em outro contexto (analisou apenas os dispositivos então vigentes naquele processo) e ainda assim, não emana entendimento divergente do que estou adotando, porque tutela a conduta do contribuinte relativa a fatos anteriores à mudança de entendimento do STF.

Mas além disso, é importante destacar que a ação judicial era de natureza mandamental, ou seja, não *propriamente* uma ação de conhecimento, e que por meio desta foi concedida a segurança para garantir a imunidade da contribuinte em relação *ao IOF*. Ou seja, o pedido inicial nos autos do MS n.90. 0010071-2 foi no sentido de não ser impelida ao pagamento do IOF pelo Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro, logo não caberia a ampliação dos efeitos da coisa julgada para além do que foi demandado.

A recorrente argumenta que obteve decisões de agravo e trechos de ofício, os quais conferem imunidade a todo e qualquer imposto. No entanto, no que diz respeito ao conteúdo dos ofícios, convém registrar que sequer são decisões judiciais. Quanto às decisões proferidas em sede dos recursos de agravo de instrumento e agravo regimental, tratam-se de decisões interlocutórias no processo.

E, a respeito da coisa julgada, que é tratada na seção V, do capítulo XIII do livro I da parte especial no Novo Código de Processo Civil – NCPC, cumpre observar:

> ***Seção V***
> ***Da Coisa Julgada***
>
> ***Art. 502****. Denomina-se* ***coisa julgada material*** *a autoridade que torna imutável e indiscutível a* ***decisão de mérito*** *não mais sujeita a recurso.* (Destaquei)

Portanto, a coisa julgada se dá nas decisões de mérito proferidas no processo e não nas decisões interlocutórias. Por conseguinte, não há que se falar em efeitos da coisa julgada em relação a decisões interlocutórias, muito menos em relação ao conteúdo dos ofícios emitidos pelas autoridades judiciais.

Ainda em relação à coisa julgada, merecem destaque os arts. 503 e 505, do NCPC:

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

Ou seja, conforme o citado art. 503, a decisão judicial de mérito tem força de lei, jamais de norma constitucional. Por conseguinte, a lei nova ou uma medida provisória podem fazer cessar os efeitos da coisa julgada, ainda que o objeto da demanda judicial tenha interpretado matéria constitucional. E, à luz do art. 505, sobrevindo modificação de direito, descabe falar de eficácia da coisa julgada.

Na esteira, então da legislação superveniente, tem-se a MP nº 2.222/01, convertida posteriormente na Lei nº 11.053/2004, que inovou o estado de direito e fez cessar quaisquer efeitos da coisa julgada porventura existentes em relação ao IRPJ. Nesse sentido, transcrevo o art. 1º da referida MP:

> *Art. 1 º A partir de 1 º de janeiro de 2002, os rendimentos e ganhos auferidos nas aplicações de recursos das provisões, reservas técnicas e fundos de entidades abertas de previdência complementar e de sociedades seguradoras que operam planos de benefícios de caráter previdenciário,* ***ficam sujeitos à incidência do imposto de renda*** *de acordo com as normas de tributação aplicáveis às pessoas físicas e às pessoas jurídicas não financeiras.*
>
> *Parágrafo único. O imposto correspondente à parcela do rendimento ou ganho apropriada ao participante ou assistido pelo plano não pode ser compensado com qualquer imposto ou contribuição devido pelas pessoas jurídicas referidas neste artigo ou pela pessoa física participante ou assistida.*

Logo, ainda que se entendesse que a decisão transitada em julgado nos autos do MS n. 90. 0010071-2 abrangeria outros impostos, como o imposto de renda, a coisa julgada encontra outros limites para o IRPJ, dada a edição da MP nº 2.222/01, como bem compreendera a contribuinte, quando passou a recolher o tributo que depois entendeu ser indevido e que é objeto da presente lide.

Relativamente à afirmação do acórdão recorrido de que, nos termos da LC nº 73/93, o CARF estaria vinculado ao entendimento exarado no Parecer PGFN/CRJ/nº 492/2011, alega a recorrente que, de acordo como art. 18, inciso XXII do Regimento Interno do CARF (Portaria nº 256/2009), somente há obrigatoriedade de observância a parecer quando este for emitido pela Advocacia Geral da União e aprovado pela Presidência da República, nos termos do art. 40, combinado com o art. 41 da referida LC nº 73/93. De fato, entendo que o CARF não está vinculado a referido parecer; entretanto, por concordar com as conclusões nele exaradas

quanto à cessação dos efeitos da coisa julgada material nas relações jurídicas tributárias continuativas é que o utilizo na fundamentação do presente acórdão.

Quanto ao fato de a contribuinte ter se declarado isenta e não imune, penso que esse argumento utilizado pelas decisões anteriores é irrelevante ao deslinde da matéria.

Pelo exposto, entendo que o pagamento do IRPJ era devido nos termos do art.1º da MP n.2222/01, posto que editada posteriormente ao trânsito em julgado do *mandamus*, e que, portanto, não há pagamento indevido a justificar o pedido de compensação objeto do presente processo.

Conclusão

Em face do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte, mantendo o indeferimento do pedido de compensação objeto da presente lide.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo