



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

**Processo nº** 16327.721158/2012-16  
**Recurso nº** De Ofício  
**Acórdão nº** 1302-001.622 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 3 de fevereiro de 2015  
**Matéria** CSLL. COISA JULGADA.  
**Recorrente** CIFRA S.A. CRÉDITO, FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

CSLL. COISA JULGADA. PARECER PGFN/CRJ/Nº 492/201. VINCULANTE.

Tem força vinculante, para este Colegiado, as conclusões do PGFN/CRJ/Nº 492/2011, ratificadas pelo Ministro de Estado da Fazenda, por força do disposto no art. 13 combinado com o art. 42 da Lei Complementar nº 73/93.

Dada a força vinculante do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, não é cabível, para o período sob exame (ano-calendário 2008), a cobrança da CSLL antes tida por inconstitucional pela coisa julgada, uma vez que o lançamento foi efetuado após a publicação do citado Parecer.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Os Conselheiros Márcio Frizzo, Guilherme Pollastri e Hélio Araújo acompanharam o Relator pelas conclusões. O Conselheiro Márcio Frizzo apresentou declaração de voto.

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto, Waldir Rocha, Eduardo Andrade, Guilherme Pollastri, Márcio Frizzo e Hélio Araújo.

## Relatório

Versa o presente processo sobre recurso de ofício em face do Acórdão nº 14-47.963 da 15ª Turma da DRJ/RPO, cuja ementa assim dispõe:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

COISA JULGADA. TERMO INICIAL DA CESSAÇÃO DA EFICÁCIA.

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 do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, 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 referido Parecer.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

O voto condutor do acórdão está assim exarado:

A impugnação é tempestiva e dotada dos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dela tomo conhecimento.

O contribuinte protocolou Apelação Cível nº 92.01.18688-6, objetivando eximir-se do recolhimento da CSLL, sob o argumento de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88. Tendo a referida ação transitado em julgado em 29/10/1992, defende a impugnante que o lançamento ora combatido ofende a coisa julgada.

Antes da análise do presente, necessário esclarecer que desde a decisão do Pleno do Supremo Tribunal Federal, em 1992, sobre o Recurso Extraordinário nº 138284-8-CE, a jurisprudência reconhece mansa e pacificamente a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, exceto no que tange ao ano base de 1988, em virtude da declaração da inconstitucionalidade do art. 8º. Inclusive, tão-somente tal dispositivo teve sua execução suspensa pelo Senado Federal, por meio da Resolução nº 11/95.

Posteriormente, tal entendimento fora reafirmado por decisão do STF em controle concentrado de constitucionalidade, constante da ADI no 15/DF, julgada em 14/06/2007.

Dessa forma, resta verificar nos presentes autos em que medida a eficácia da decisão transitada em julgado onde declarada a inconstitucionalidade incidental de uma lei, considerando inexistente uma relação jurídica tributária sucessiva, pode ter seus desdobramentos futuros atingidos pela superveniência da jurisprudência do STF em sentido contrário ao sufragado pela referida decisão.

Sobre o assunto, fora exarado o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492, de 30/03/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda em 24/05/2011 (DOU de 26/05/2011) e de observação

obrigatória no âmbito deste Ministério, por força dos arts. 13 e 42 da Lei Complementar nº 73/93. Veja a síntese do entendimento fazendário:

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. [Destaquei].

No DOU de 26/05/2011 foi publicado o Despacho do Ministro da Fazenda nos seguintes termos:

Aprovo o PARECER PGFN/CRJ/Nº 492/2011, 30 de março de 2011, da  
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que concluiu que:

i) quando sobrevier precedente objetivo e definitivo do STF em sentido favorável ao Fisco, este pode voltar a cobrar o tributo, tido por inconstitucional em anterior decisão tributária transitada em julgado, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido; ii) quando sobrevier precedente objetivo e definitivo do STF em sentido favorável ao contribuinte-autor, este pode deixar de recolher o tributo, tido por constitucional em anterior decisão tributária transitada em julgado, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido.[...]

Para melhor entendimento das conclusões acima, reproduz-se aqui os itens 74 a 80 do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011:

74. É legítimo se afirmar, portanto, que a data do trânsito em julgado do acórdão do STF configura, ao menos como regra, o termo a quo para o exercício dos direitos acima referidos. Entretanto, essa regra comporta exceção no que tange, especificamente, ao direito de que dispõe o Fisco de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributo antes tido por inexigível pela coisa julgada que lhe favorecia. Assim, em algumas situações específicas adiante expostas, por razões ligadas ao relevante princípio da segurança jurídica, com os seus corolários em matéria tributária, a saber, os princípios da não surpresa e da proteção da confiança, não há como considerar que a data do trânsito em julgado do acórdão proferido pelo STF configura o marco a partir do qual o Fisco possui o direito de efetuar a cobrança do correspondente tributo, relativo a todos os fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor desde então.

75. Para que bem se compreenda quais são essas situações específicas, e o porquê da necessidade de se excepcioná-las, basta pensar na hipótese, que bem as exemplifica, em que um dado contribuinte tenha deixado de efetuar o pagamento de determinado tributo por reputar que assim estava autorizado em razão de coisa julgada formada, a seu favor, considerando inexistente a correspondente relação jurídica tributária, apesar de esse não pagamento ter se dado quando já existia precedente objetivo e definitivo do STF em sentido contrário ao sufragado na coisa julgada, proferido e transitado em julgado em momento anterior à aprovação e publicação do presente Parecer. E mais: mesmo com o advento desse precedente da Suprema Corte, favorável à Fazenda Nacional – que, segundo aqui se entende, fez cessar a eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado e, portanto, legitimaria a cobrança do tributo relativo aos fatos geradores ocorridos a partir de então –, o Fisco quedou-se inerte durante anos, não efetuando as correspondentes exigências tributárias.

76. Note-se que, na hipótese acima aventada, o contribuinte-autor deixou de pagar o tributo por considerar que assim estava respaldado por coisa julgada, e o Fisco, mesmo diante do precedente do STF, não efetuou as correspondentes exigências tributárias, numa postura omissiva que, de certo modo, demonstrou a sua adesão ao comportamento do contribuinte. Em hipóteses desse jaez – em que (i) a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, face ao advento de precedente objetivo e definitivo do STF, ocorreu em momento anterior à publicação deste parecer e (ii) não houve lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos após o advento do precedente do STF –, não há como legitimamente pretender que, agora, com o entendimento esposado neste Parecer, possa o Fisco exigir, do contribuinte-autor, o tributo relativo a todos esse fatos geradores passados (por óbvio, desde que ocorridos há menos de 5 anos).

77. Essa nova exigência, relativa aos fatos geradores anteriores ao presente Parecer, tendo como marco inicial a data, no passado, do advento da decisão do STF, além de causar ao contribuinte-autor surpresa que não parece compatível com a segurança jurídica e a confiança que devem iluminar as relações travadas entre o Fisco e os contribuintes, também representaria ofensa direta ao disposto no art. 146 do CTN, segundo o qual “a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios

jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”. Esse dispositivo legal, cuja essência claramente se inspira nos já invocados princípios da não surpresa e da proteção da confiança, veda que novos critérios jurídicos introduzidos pela Administração Pública Tributária em sua atividade de lançar atinja fatos geradores ocorridos em momento anterior à sua introdução, o que parece impedir que o entendimento contido no presente Parecer – que, inequivocadamente, configura um novo critério jurídico relativo a lançamento tributário – aplique-se às situações que lhe são pretéritas.

78. Assim, tendo em conta o princípio da segurança jurídica e os seus consectários princípios da não surpresa e da proteção à confiança, bem como por força do que prevê o art. 146 do CTN, entende-se, aqui, que naquelas específicas hipóteses em que a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, em face do advento de precedente objetivo e definitivo do STF em sentido contrário ao nela sufragado, tenha ocorrido em momento anterior à publicação deste parecer, e tendo havido inércia dos agentes fazendários, o termo a quo para o exercício, pelo Fisco, do direito de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributo em questão é a data da publicação deste parecer, o que significa dizer que apenas os fatos geradores praticados a partir deste instante poderão ser objeto de lançamento.

79. Em outras palavras: este parecer não retroage para alcançar aqueles fatos geradores pretéritos, que mesmo sendo capazes, à luz do entendimento ora defendido, de fazer nascer obrigações tributárias, não foram, até o presente momento, objeto de lançamento. Por óbvio, se nas situações pretéritas o Fisco já tiver adotado o entendimento ora defendido, efetuando a cobrança relativa aos fatos geradores ocorridos desde a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, em relação a essas situações pretéritas o critério jurídico contido no presente Parecer não poderá ser considerado “novo”, o que afasta a aplicação do princípio da não surpresa e do art. 146 do CTN; esses lançamentos, portanto, deverão ser mantidos.

80. Afora essas situações específicas, que se caracterizam, primordialmente, por serem pretéritas a este Parecer, em todas as demais deve incidir a regra referida mais acima, segundo o qual o termo a quo para o exercício do direito conferido ao Fisco de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributo antes tido como inexigível pela coisa julgada que lhe favorecia é a data do trânsito em julgado do acórdão proferido pelo STF.

Na espécie, há decisão plenária do STF anterior a 03/05/2007 (RE 138284-8-CE), confirmada em julgados posteriores da Suprema Corte, o que faz cessar a eficácia da coisa julgada tributária, segundo o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011.

Entretanto, especificamente em relação ao caso em apreço há que se considerar a exceção prevista pelo parecer em comento, no concernente à inércia da fiscalização.

Isto porque o auto de infração ora combatido, apesar de referir-se a anocalendário 2008, somente fora cientificado à contribuinte em dezembro de 2012. Posteriormente, portanto, à publicação do indigitado Parecer.

Por conseguinte, dada a força vinculante do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, não é cabível, para o período sob exame (ano-calendário 2008), a cobrança da CSLL antes tida por inconstitucional pela coisa julgada, uma vez que a exigência foi feita somente em 14/12/2012, ou seja, após a publicação do citado Parecer.

Devido à relação de causa e efeito a que se vinculam ao lançamento principal, o mesmo entendimento deverá ser adotado com relação à multa exigida isoladamente, no percentual de 50%, sobre a falta de pagamento da CSLL devida por estimativa, em virtude de esta ser decorrente.

### CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no sentido de considerar procedente a impugnação para cancelar integralmente o crédito tributário lançado.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

O crédito tributário exonerado pela decisão recorrida superou o limite de alçada, razão pela qual conheço do recurso de ofício.

Trata-se de auto de infração (a fls. 165 e segs.), cuja ciência da recorrente se deu em 14/12/2012, e, pelo qual, foi lançada CSLL do fato gerador de 31/12/2008, por falta de recolhimento. Logo, perfeita a conclusão do acórdão recorrido quando sustenta que: *“Por conseguinte, dada a força vinculante do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, não é cabível, para o período sob exame (ano-calendário 2008), a cobrança da CSLL antes tida por inconstitucional pela coisa julgada, uma vez que a exigência foi feita somente em 14/12/2012, ou seja, após a publicação do citado Parecer.”*

Assim, ressalvando o meu entendimento em sentido contrário, saliento que adoto as conclusões do PGFN/CRJ/Nº 492/2011, por força do disposto no art. 13 combinado com o art. 42 da Lei Complementar nº 73/93, *in verbis*:

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

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

Em face do exposto, voto negar provimento ao recurso de ofício.

Alberto Pinto Souza Junior - Relator

### Declaração de Voto

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

Autenticado digitalmente em 27/02/2015 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 10/0

3/2015 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 27/02/2015 por MARCIO RODRIGO FRIZZO

Impresso em 11/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conselheiro Márcio Rodrigo Frizzo.

Em que pese a respeitável argumentação e fundamentação do relator, peço venia para dissentir do entendimento esposado quanto à possibilidade de cessação da eficácia da coisa soberanamente julgada, mesmo fundamentado no Parecer PGFN n.º 492/2011, e esclarecer que acompanhei o seu voto apenas pelas conclusões, conforme passo a expor.

De início, recorro que a coisa julgada tem status constitucional (art. 5º, XXXVI, CRF/88) e é definida pela legislação como “*decisão judicial de que já não caiba recurso*”, nos termos do art. 6º, §3º, do Dec.-Lei n. 4.657/42 (LINDB).

Ao seu turno, o Código de Processo Civil esclarece que “*denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário*” (art. 467, *caput*, CPC). O mesmo Código esclarece que nenhum juiz julgará questões já decididas, salvo em se tratando de relação jurídica continuativa nas quais sobrevenha modificação no estado de fato ou de direito (art. 471, *caput* e inciso I, CPC).

Outra hipótese de modificação da coisa julgada é a ajuizamento de ação rescisória, que deve ser interposta no prazo de 2 anos da decisão que se pretende rescindir, e desde que presentes as situações autorizadoras<sup>1</sup>.

Sem pretender esgotar o assunto, mas apenas para demonstrar as circunstâncias afetas à coisa julgada, é importante observar que este é um instituto jurídico decorrente da autoridade das decisões do Poder Judiciário, o qual tem por função típica o poder-dever de solver definitivamente conflitos de interesses em razão das pretensões resistidas. Tal mister decorre da tripartição dos poderes consignada no art. 2º da Constituição Federal.

Portanto, as raízes da presente controvérsia alcançam o pacto político entabulado em 1988, cuja fundamentação teórica sustenta o próprio Estado Democrático e de Direito almejado pela República Federativa do Brasil. Assim, desrespeitar a coisa julgada por meio de ato administrativo emanado de agente público a cargo do Poder Executivo (por exemplo, auto de infração, acórdão da DRJ ou CARF, resolução ou pareceres da Fazenda Nacional etc.) é um inquestionável atentado à tripartição dos poderes, especificamente dirigido contra o Poder Judiciário.

Além disso, a coisa julgada busca evitar que contendas judiciais já decididas sejam novamente levadas a juízo, de modo a perpetuar o conflito de interesses. Tal conduta afronta a busca pela paz social.

A exceção à imutabilidade da coisa julgada fica por conta das situações aventadas acima. Extinta tais hipóteses, diz-se que a coisa julgada transformou-se em “coisa soberanamente julgada”.

<sup>1</sup> CPC. Art. 485. A sentença de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando: I - se verificar que foi dada por prevaricação, concussão ou corrupção do juiz; II - proferida por juiz impedido ou absolutamente incompetente; III - resultar de dolo da parte vencedora em detrimento da parte vencida, ou de colusão entre as partes, a fim de fraudar a lei; IV - ofender a coisa julgada; V - violar literal disposição de lei; VI - se fundar em prova, cuja falsidade tenha sido apurada em processo criminal ou seja provada na própria ação rescisória; VII - depois da sentença, o autor obtiver documento novo, cuja existência ignorava, ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de lhe assegurar pronunciamento favorável; VIII - houver fundamento para invalidar confissão, desistência ou transação, em que se baseou a sentença; IX - fundada em erro de fato, resultante de atos ou de documentos da causa; § 1º Há erro, quando a sentença admitir um fato inexistente, ou quando considerar inexistente um fato efetivamente ocorrido. § 2º É indispensável, num como noutro caso, que não tenha havido controvérsia, nem pronunciamento judicial sobre o fato.

Art. 495. O direito de propor ação rescisória se extingue em 2 (dois) anos, contados do trânsito em julgado da decisão.

Cumpra-se investigar, portanto, se a relação em testilha representa uma relação jurídica continuativa, de modo que a coisa julgada pudesse perder seus efeitos a partir do ano-calendário subsequente, invocando a aplicação da súmula 239 do STF, segundo a qual: *“Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.”*.

O tema foi enfrentado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1118893/MG por meio do rito do art. 543-C do CPC. Sobre este ponto, verifica-se que o STJ entendeu que não tem lugar a súmula n. 239 do STF, uma vez que foi reconhecida a própria inconstitucionalidade da contribuição (direito material), razão pela qual o vício transborda os limites de um período de apuração.

Com essa finalidade, o STJ analisou as modificações introduzidas na Lei n. 7.689/88, quando então concluiu da forma que segue:

*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 AgRgnosEResp 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) (grifo não original)

A decisão acima adotou como paradigma o entendimento apresentado pela Min. Eliana Calmon no REsp 731250/PE, no sentido de que a súmula 239 do STF "aplica-se tão-somente no plano do direito tributário formal porque são independentes os lançamentos em cada exercício financeiro. Não se aplica, entretanto, se a decisão tratou da relação de direito material, declarando a inexistência de relação jurídico-tributária". Portanto, por força do art. 62-A do RICARF, dou-me por vinculado quanto a ausência de modificação pelas lei supervenientes e afastando a aplicação da súmula 239 do STF.

Pela mesma razão, dou-me por vinculado à conclusão do STJ acerca da coisa julgada, razão pela qual afasto a aplicação da súmula 239 do STF. Todavia, este tema merece maiores considerações, tendo em vista o advento do Parecer PGFN 492/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda em despacho publicado no D.O.U em 26/05/2011.

A decisão recorrida defende que o referido Parecer justificaria a cobrança do crédito tributário, não fosse a exceção prevista com relação à inércia da fiscalização.

Ocorre que o acórdão recorrido não captou a extensão do termo "precedente objetivo e definitivo do STF". Portanto, para reposicionar o debate, é relevante observar a seguinte passagem do Parecer:

24. (...) Ou seja, nos dias atuais, são objetivos e definitivos e, portanto, alteram/impactam o sistema jurídico vigente, agregando-lhe um elemento novo, tanto os precedentes oriundos do Plenário do STF formados em controle concentrado de constitucionalidade, quanto alguns dos seus precedentes formados em CONTROLE DIFUSO, independentemente, nesse último caso, de posterior edição, pelo Senado Federal, da Resolução prevista no art. 52, inc. X da CF/88. (grifo não original)

Conclui-se da passagem acima que o Parecer PGFN n. 492/2011 supracitado afirma que as decisões em controle difuso proferidas pelo Pleno do STF fazem cessar os efeitos da coisa julgada, independentemente da edição de Resolução Senatorial (art. 52, inc. X, CF/88), pois podem "alterar/impactar" o sistema jurídico nacional. Este entendimento fica explícito no item 29<sup>2</sup> do Parecer, observe-se:

29. Todos esses exemplos apontam, inequivocamente, para uma mesma direção, ou para uma mesma verdade que já se mostra irrecusável: as decisões proferidas pelo STF em sede de controle difuso de constitucionalidade, quando oriundas do seu órgão Plenário, independentemente de posterior edição de Resolução Senatorial, têm assumido um caráter objetivo, já que desprendido do caso concreto e de suas vicissitudes. O controle difuso de constitucionalidade, nesse passo, quando exercido pelo Pleno da Suprema Corte, abandona a marca que tradicionalmente o vinculava ao chamado “controle concreto” (posto que feito à luz das peculiaridades do caso concreto), passando a ligar-se, tanto quanto o exercido na modalidade concentrada, ao “controle abstrato”, em que a questão jurídica levada à apreciação é analisada em tese, ainda que de forma incidental (incidenter tantum). (...). (grifo não original).

Esta constatação é relevante, uma vez que a própria ADI 15 faz menção a precedentes anteriores proferidos pelo Pleno do STF em controle difuso, como o RE 146.733 (Publ. 06/11/1992) e RE 150.764 (Publ. 30/03/1998). Ou seja, estes também seriam “precedentes objetivos e definitivos” que afastariam os efeitos da coisa julgada formada em favor da Recorrida em 1992. Aqui está o ponto de equívoco da DRJ (o qual, todavia, não altera o resultado do julgamento).

Adotando esse entendimento, o indigitado Parecer autoriza a conclusão (ao meu ver, equivocada), de que devem ser mantidos os autos de infração lavrados após a formação de coisa julgada favorável ao contribuinte, desde que exista uma decisão em controle difuso em sentido contrário (“precedente objetivo e definitivo do STF”), ainda que antes da publicação do texto do Parecer, observe-se:

79. Em outras palavras: este parecer não retroage para alcançar aqueles fatos geradores pretéritos, que, mesmo sendo capazes, à luz do entendimento ora defendido, de fazer nascer obrigações tributárias, não foram, até o presente momento, objeto de lançamento. Por óbvio, se nas situações PRETÉRITAS o Fisco já tiver adotado o entendimento ora defendido, efetuando a cobrança relativa aos fatos geradores ocorridos desde cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, em relação a essas a situações pretéritas o critério jurídico contido no presente Parecer não poderá ser considerado “novo”, o que afasta a aplicação do princípio da não surpresa e do art. 146 do CTN; esses lançamentos, portanto, deverão ser mantidos. (grifo não original)

Portanto, seguindo o entendimento do Parecer PGFN n. 492/2011, as decisões em controle difuso, que vieram a ser confirmadas pela ADI 15, teriam o condão de fazer cessar a eficácia da coisa julgada favorável à Recorrida.

**Todavia, o entendimento do Parecer PGFN n. 492/2011 NÃO deve ser seguindo por este Conselho, principalmente pelo fato de o Resp 1118893/MG, julgado pelo rito dos recursos repetitivos, ser-lhe evidentemente contrário.**

Não ignoro a força vinculante de pareceres dessa natureza<sup>3</sup>, todavia, é preciso ter em mente que as decisões judiciais construídas pelo rito do art. 543-C do CPC emanam do órgão autorizado a reconhecer a definitividade da coisa julgada, e também a rescindi-la.

Não bastante a autoridade das decisões do STJ, ressalto que até mesmo o Supremo Tribunal Federal tem defendido a impossibilidade de relativização da coisa julgada, salvo nos casos em que a ação rescisória é manejada dentro do prazo decadencial bienal. É o que se conclui da decisão proferida no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 592.912, proferido pela Segunda Turma, sob a relatoria do Ministro Celso de Mello, datada de 03/04/2012:

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

Do referido acórdão, extraem-se conclusões no sentido de que o efeito retroativo (*extunc*) das decisões em controle concentrado não prejudica os efeitos da coisa julgada, observe-se:

*- 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, como exaurimento do 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 “extunc” - 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. (grifo não original).*

O que se vê do referido julgado, é a valoração que aqueles Ministros dão à coisa julgada, alçando-a ao patamar de garantia constitucional inviolável, que só pode ser derogada pelo meio legal apto, devidamente previsto em lei, como é a ação rescisória.

Passo a me utilizar, na sequência, das razões do voto do Ministro Celso de Mello, que destaca a instabilidade jurídica que advém do desrespeito à soberania da coisa julgada, observe-se:

*Esses atributos que caracterizam a coisa julgada em sentido material, notadamente a imutabilidade dos efeitos inerentes ao comando sentencial, recebem, diretamente, da própria Constituição, especial proteção destinada a preservar a inalterabilidade dos pronunciamentos*

*emanados dos Juízes e Tribunais, criando, desse modo, situação de certeza, de estabilidade e de segurança para as relações jurídicas. [...]*

*A pretendida “relativização” da coisa julgada – tese que tenho repudiado em diversos julgamentos (monocráticos) proferidos no Supremo Tribunal Federal (RE 554.111/RS – RE 594.350/RS - RE 594.892/RS - RE 594.929/RS - RE 595.565/RS, dos quais sou Relator) - provocaria consequências altamente lesivas à estabilidade das relações intersubjetivas, à exigência de certeza e de segurança jurídicas e à preservação do equilíbrio social, valendo destacar, em face da absoluta pertinência de suas observações, a advertência de ARAKEN DE ASSIS (“Eficácia da Coisa Julgada Inconstitucional”, “in” Revista Jurídica n° 301/7-29, 12-13) (grifo não original)*

Evidentemente, havendo o manejo da ação rescisória, nenhum óbice haveria à restituição da relação jurídico-tributária, consoante já esclareceu o jurista Luiz Rodrigues Wambier em parecer sobre a matéria<sup>4</sup>. Este, contudo, não é o que ocorreu no presente caso, pois **não houve manejo tempestivo da ação rescisória**.

Dessa forma, oferecer temperamentos à soberania da coisa julgada, por meio de interpretação de outros institutos jurídicos, na trilha do Parecer PGFN 492/2011, representa uma medida que afronta o senso de Justiça e do devido processo legal. Ainda que se considere a existência de corrente teórica que aceita a eficácia vinculante das decisões proferidas no controle difuso, deve-se considerar que tal entendimento está longe de ser unânime.

Aliás, considerando que o referido tema não encontra apoio pacífico no Poder Judiciário, que é o ambiente autorizado a decidir sobre a legalidade e constitucionalidade de atos jurídicos das mais diversas naturezas, com muito menos razão se pode cogitar tal debate na esfera administrativa (CARF - Poder Executivo), uma vez que este tem o dever de observar a legalidade.

A questão, portanto, se resolveria com simples análise do conflito aparente de normas. Nesse sentido, ainda que se desconsidere o REsp 1118893/MG, não tenho dúvidas de que a natureza constitucional e infraconstitucional da coisa julgada se sobreporia à interpretação exposta no Parecer PGFN n. 492/2011.

Todavia, admitindo a força vinculante do recurso especial e do Parecer, entendo que este último (parecer) não pode ser seguido pela Administração Pública, pois representa uma interpretação ilegal e inconstitucional dos efeitos da coisa julgada. Aliás, o Parecer contraria, a um só tempo, o texto de lei e a interpretação do Poder Judiciário.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região proferiu recente decisão afastando a aplicação do Parecer PGFN 492/2011, no exato sentido que neste momento defendo, consoante se percebe da seguinte passagem da ementa da decisão, transcrita em sua parte pertinente:

*(...) 4. A tentativa da Administração, por meio do Parecer PGFN nº 492/11, de sujeitar a coisa julgada a exame administrativo viola o princípio da separação dos poderes, já que, uma vez regradada a relação jurídica pela normativa individual emitida pelo Poder Judiciário, salvo a superveniência de lei, somente este poderá examinar a conservação e a permanência daquele regramento individual em relação aos fatos futuros. (...) (TRF4. Apelação e Reexame Necessário n. 5006618-44.2012.404.7100/RS. (...) (TRF4 5006618-44.2012.404.7100, Segunda Turma, Relator p/ Acórdão Otávio Roberto Pamplona, D.E. 12/12/2013)*

<sup>4</sup> Segundo o jurista, “Há que se ressaltar, por fim, que a propositura de demanda rescisória encontra-se condicionada à observância do prazo decadencial de dois anos a contar do trânsito em julgado da decisão rescindenda. Na situação subjacente a esta consulta, a ação rescisória, que objetivava desconstituir decisão que declarou a inconstitucionalidade da CSLL, foi manejada dentro do biênio legal, tendo, com a decisão de parcial procedência, restabelecido a relação jurídico-tributária entre a União e a Consultante, no que diz respeito à CSLL.” (WAMBIER, Luiz Rodrigues. *Pareceres*. Processo Civil. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, pag. 639)

Outrossim, não bastasse o já exposto, diversas são as decisões deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no sentido de afastar a cobrança de CSLL, as quais peço a vênua para citar:

*CSLL. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88 E DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO TRIBUTÁRIA POR SENTENÇA JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. LIMITES DA COISA JULGADA. EFEITOS DA LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. DECISÃO DO STJ NO REGIME DO ART. 543-C DO CPC. APLICABILIDADE DO ART. 62A DO RICARF.*

*Declarada, por decisão judicial transitada em julgado, a inexistência de relação jurídico tributária entre o contribuinte e o Fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/1988, que instituiu a CSLL, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nesse diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência. Por isso, está impedido o Fisco de cobrar o tributo, em respeito à coisa julgada material. Decisão do Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.118.893, no regime do art. 543C do CPC. Aplicabilidade do art. 62A do Regimento Interno do CARF. (Acórdão nº 1301000.760, sessão 23 de novembro de 2011)*

*COISA JULGADA. EFICÁCIA. DECISÃO CONTRÁRIA DO STF. A eficácia da coisa julgada não subsiste ante decisão contrária, definitiva e vinculante emanada do Egrégio Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado de constitucionalidade. Nas relações jurídicas tributárias, de trato sucessivo e continuado, a nova ordem jurídica somente atinge os fatos geradores ocorridos após o trânsito em julgado da decisão do Excelso Pretório. (Acórdão nº 180301.254, sessão 10 de abril de 2012).*

Diante da posição do STJ em recurso repetitivo, diante das reiteradas decisões do STF e diante do entendimento da melhor doutrina tributária e processualista que garantem poder a coisa julgada, diante do princípio da segurança jurídica, entendo que no presente caso o Parecer PGFN n.º 492/2011 não deve ser observado para retroagir a prejudicar a coisa julgada.

Ante ao exposto, a meu ver a exoneração do crédito tributário deve ser mantida em razão da soberania da coisa julgada, que no caso em tela não foi atacada tempestivamente pela Fazenda por meio de ação rescisória.

*(assinado digitalmente)*

Márcio Rodrigo Frizzo.