



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

Processo nº 19515.005605/2008-81
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.289 – 1ª Turma
Sessão de 05 de abril de 2016
Matéria CSLL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NESLIP S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

RECURSO ESPECIAL. ADMISSIBILIDADE. “TESE SUPERADA”. INEXISTÊNCIA DE DEFINIÇÃO.

Não há definição do que deve ser considerado “tese superada”, termo previsto no § 10 do art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009. Diante da subjetividade presente na interpretação desse termo, a existência de decisões reiteradas em determinado sentido, por si só, não inibe a interposição de Recurso Especial pleiteando a aplicação de posicionamento diverso, desde que cumpridos os demais pressupostos recursais.

LIMITES DA COISA JULGADA. CSLL. EFEITOS DO RESP. Nº 1.118.893/MG.

No que respeita à CSLL, ao se aplicar o REsp nº 1.118.893/MG, decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), sob a sistemática dos chamados Recursos Repetitivos, de seguimento obrigatório pelos Conselheiros do CARF, a teor do disposto no art. 62, § 2º, do RICARF-Anexo II, quando da análise dos efeitos específicos da decisão transitada em julgado, há que se verificar os exatos termos dessa decisão, as normas que foram por ela cotejadas, a extensão precisa dos seus efeitos e a data da ocorrência dos fatos geradores a que se aplica. Verificado o descompasso entre a decisão que transitou em julgado e os efeitos do REsp nº 1.118.893/MG, descabe sua aplicação ao caso.

Recurso Especial do Procurador Conhecido e Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(Assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente

(Assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Relator

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

Relatório

Por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório da decisão recorrida, no que interessa à presente lide:

Tratam-se de recursos de ofício e voluntário interpostos contra acórdão proferido pela Delegacia Regional de Julgamento de São Paulo - SP, que acolheu parcialmente impugnação da Contribuinte relativa à exigência de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL"), referente ao ano-calendário de 2004, assim ementado, verbis:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004

[...].

DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO.
RECONHECIMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE.
LIMITE DOS EFEITOS DA COISA JULGADA.

Havendo posterior alteração na legislação regente do tributo, a coisa julgada que reconheceu a inconstitucionalidade da contribuição social deixa de proteger o beneficiário da decisão judicial, pois foi alterado o estado de fato ou de direito da relação jurídica continuativa.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. BASES DE CÁLCULO.

As bases de cálculo das multas isolada e de ofício, por falta de recolhimento de antecipação e por falta de pagamento da contribuição ou tributo, respectivamente, são distintas. Verificada a insuficiência de pagamento de estimativas e a insuficiência de pagamento do imposto de renda, verifica-se a ocorrência de duas infrações.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES E/OU ILEGALIDADES.

A apreciação de alegações de inconstitucionalidades e/ou ilegalidades é de exclusiva competência do Poder Judiciário. Matérias que as questionam não são apreciadas na esfera administrativa.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

O caso foi assim relatado pela instância a quo, verbis:

DO PROCEDIMENTO FISCAL

Decorrente do trabalho de fiscalização realizado na pessoa jurídica indicada, relativo ao ano-calendário de 2004, exercício de 2005, foi lavrado, em 18/09/2008, o auto de infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL (fls. 71 a 75), com crédito tributário total lançado de R\$ 129.374.586,46 (cento e vinte e nove milhões, trezentos e setenta e quatro mil, quinhentos e oitenta e seis reais e quarenta e seis centavos), conforme abaixo demonstrado:

(...)

Conforme Termo de Verificação Nº 01 (fls. 54 a 62) e Termo de Verificação Nº 02 (fls. 64 a 66), foram verificados os fatos a seguir sintetizados.

TERMO DE VERIFICAÇÃO Nº 01 (fls. 54 a 62)

Relativamente ao ano-calendário de 2004, o Contribuinte foi intimado a justificar, por escrito, o não preenchimento da ficha 16 da DIPJ 2005/2004 dos valores das estimativas da CSLL (ficha 16), bem como a não declaração, em DCTF, dos valores devidos, e a apresentação das bases de cálculo das estimativas devidas durante o ano-calendário de 2004. Também foi intimado a apresentar os comprovantes de pagamentos da CSLL devida, no valor de R\$ 47.226.772,65.

Em resposta à intimação, o Contribuinte informou que não preencheu a ficha 16 da DIPJ do AC 2004, pois não recolheu a CSLL, em virtude da existência de decisão transitada em julgado que reconheceu a inexigibilidade da referida contribuição, encaminhando cópia da inicial, cópia da ementa do acórdão da Apelação Civil nº 90.01.12710-0 perante o Tribunal Regional Federal da 1ª Região e cópia da certidão de trânsito em julgado em 29 de fevereiro de 1992, relativo ao acórdão.

Da análise da documentação relativa à ação judicial, as Autoridades entenderam que o Contribuinte não mais poderia se

valer da decisão apresentada, pois houve alterações das normas que disciplinavam a relação tributária, e não seria cabível, no caso, a alegação de coisa julgada em relação a fatos geradores que se sucederam após as alterações legislativas. Esse entendimento foi lastreado em posicionamento da PFN. Em decorrência, foi lavrado o auto de infração relativo à CSLL não declarada e não recolhida, conforme planilha de fl. 63.

TERMO DE VERIFICAÇÃO Nº 02 (fls. 64 a 66)

O Termo de Verificação Fiscal nº 02 tratou da multa isolada decorrente do não recolhimento da CSLL devida com base no balanço/balancete para fins de suspensão ou redução durante o ano-calendário de 2004, eis que houve compensação a maior de IR FONTE sobre aplicações financeiras.

DA IMPUGNAÇÃO

O Contribuinte apresentou a Impugnação de fls. 109 a 130 em 17/10/2008. Nessa peça, explicou que deixou de recolher a CSLL devida no período-base de 2004, por possuir decisão judicial transitada em julgado em 29/02/1992 (na ação declaratória nº 89.0003139-2), que declarou inconstitucional a exigência da contribuição com base na Lei nº 7.689/88.

[...].

A Impugnante voltou ao tema da ofensa à decisão judicial transitada em julgado. Em síntese, defendeu que a decisão judicial, além de ter considerado inconstitucional o art. 8º da Lei nº 7.689/88, a contribuição também não poderia ter sido cobrada porque foi criada sem previsão em lei complementar, violando o art. 146, III, da CF/88; por possuir base de cálculo e fato gerador idênticos ao do imposto de renda, o que afronta o art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da CF/88; porque foi criada antes que o sistema tributário estivesse em vigor (art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias — ADCT); e porque a lei da sua criação não poderia prever que ela fosse administrada pela Receita Federal, pois, nos termos do art. 165, § 5º, III, da CF/88, o produto da sua arrecadação deveria integrar o orçamento da Seguridade Social.

Sobre o Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, disse que ele não se aplica ao caso, pois a Súmula nº 239 do STF, na qual o Parecer se fundamenta, é restrito aos casos em que o tributo tenha sido declarado indevido em um exercício específico. Para a Impugnante, a legislação de regência da contribuição continua sendo a Lei nº 7.689/88, mesmo após a edição da LC nº 70/91. Citou jurisprudência e doutrina que entende favoráveis a sua tese.

Na continuação da impugnação, o Contribuinte defendeu a ilegitimidade da cobrança das multas isoladas em conjunto com a proporcional, o que configura patente “bis in idem”. Citou entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre o tema. A cobrança conjunta das duas multas constitui, também, ofensa ao art. 97, V, c/c o art. 113, ambos do CTN.

Houve também ofensa ao art. 9º do Decreto 70.235/72, que exige que as multas isoladas aplicadas em razão de insuficiência

de antecipações de IRPJ e de CSL devem ser lançadas em auto de infração específico, o que acarreta a nulidade do auto de infração lavrado.

Do exposto, requereu que o auto de infração lavrado fosse [...] julgado improcedente, ou, ainda, que a base de cálculo da contribuição fosse retificada e excluída a multa isolada sobre ela lançada.

[...].

O acórdão recorrido acolheu parcialmente a impugnação apresentada pela Contribuinte, [...]. Na parte do auto de infração considerada procedente, entendeu o acórdão que a decisão judicial transitada em julgado não poderia ter o caráter normativo de imutabilidade, a abranger eventos futuros a respeito dos quais haveria legislação de regência superveniente, razão pela qual esta (decisão) não atingiria relações jurídicas originadas de fatos geradores que se sucederam no tempo. Entendeu, ainda, que não haveria que se falar em insubsistência da multa de ofício isolada, por ausência de recolhimento da contribuição sobre bases estimadas, ante a distinção entre as bases de cálculo da multa (isolada) e da multa de ofício que acompanha o lançamento do montante principal do tributo.

Em sede de recurso voluntário, a Contribuinte reproduz suas razões de impugnação, especialmente no que se refere: [...]; (ii) à existência de decisão judicial transitada em julgado que teria reconhecido a inconstitucionalidade da exigência da CSLL, instituída pela Lei nº 7.689, de 15.12.1988. Em linhas gerais, a Recorrente assevera que a coisa julgada seria oponível à exigência fiscal tratada nesses autos, visto que a legislação superveniente à Lei nº 7.689/88 teria modificado somente a base de cálculo da CSLL, sem alterar os contornos principais do tributo instituído e ainda regulado pela Lei 7.689/88; e (iii) à inexigibilidade da exigência concomitante entre a multa isolada e a multa de ofício lançada conjuntamente com o montante principal da contribuição. Sustenta, por fim, a ilegitimidade da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada.

A Fazenda Nacional apresentou contra-razões ao recurso voluntário interposto pela Contribuinte, aduzindo, em síntese: [...]; (ii) a insubsistência dos efeitos da decisão judicial transitada em julgado obtida pela Contribuinte que a desonerou de recolhimentos de CSLL, ante a aplicação dos princípios da isonomia, da cláusula rebus sic stantibus, da superveniente alteração do contexto normativo da contribuição pela edição de legislação superveniente e do ulterior reconhecimento da constitucionalidade da CSLL pelo C. Supremo Tribunal Federal; (iii) a legitimidade da exigência concomitante entre as multas isolada e de ofício que acompanha o lançamento do montante principal do tributo; (iv) a impossibilidade de apreciação do argumento aduzido em recurso voluntário sobre a inexigibilidade de juros de mora sobre a multa de ofício pelo advento da preclusão; e, superado o óbice processual, (v) a

legitimidade da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

A Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção do CARF proferiu o Acórdão nº 1102-00.763, de 4 de julho de 2012, cujas ementa e decisão transcrevo, respectivamente, no que interessa à presente lide:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Exercício: 2005

[...].

CSLL. COISA JULGADA.

Coisa julgada material significa a qualidade que torna imutável e indiscutível o comando originado da parte dispositiva de sentença de mérito, proferida em processo em que respeitado o contraditório e realizada a cognição exauriente da matéria litigiosa, e em relação à qual não caiba mais recurso ordinário ou extraordinário, nem sujeição à remessa necessária (CPC, art. 475).

As lides tributárias não produzem apenas sentenças válidas em relação a um determinado exercício fiscal ou apenas aos fatos ocorridos no decorrer da demanda. A autoridade da coisa julgada está diretamente relacionada ao pedido formulado na ação judicial e, conseqüentemente, ao próprio decisum (CPC, art. 469). A repercussão da coisa julgada dependerá, tal como em qualquer outro caso, do objeto do processo (pedido informado pela causa de pedir) e do teor da respectiva sentença.

No caso, a Contribuinte aduziu pretensão em termos amplos, tomando em conta a perspectiva de repetição periódica da incidência do tributo, razão pela qual a sentença que a acolhe (tal como formulada) produz efeitos em relação a mais de um exercício fiscal.

A edição de legislação superveniente (Leis nºs 7.856/89, 8.034/90, 8.212/91, 8.383/91, 8.542/91 e Lei Complementar nº 70/91) e a posterior declaração de constitucionalidade do tributo pela C. Suprema Corte não retiram os efeitos da sentença de mérito transitada em julgado, conforme reconhecido no Resp nº 1.118.893-MG, sujeito ao regime do art. 543-C do CPC, de observância obrigatória pelo julgador administrativo à luz no disposto no art. 62-A do Regimento Interno do CARF.

Recurso voluntário a que se dá provimento.

[...].

Acordam os membros do colegiado: 1) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício; 2) Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, DAR provimento ao recurso voluntário; nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado; a Conselheira Albertina Silva Santos de Lima acompanhou pelas conclusões em relação ao mérito.

Do referido julgado, destaco o seguinte trecho de seu voto condutor:

Em vista do quanto decidido a respeito da exigência principal, fica prejudicado o exame, nesta oportunidade, das demais razões de mérito aduzidas pela Contribuinte, notadamente no que se refere à ilegitimidade da exigência (a) da multa de ofício isolada e (b) de juros moratórios sobre a multa de ofício.

Inconformada, a Fazenda Nacional apresenta recurso especial por divergência, argumentando, em síntese:

a) que a relação jurídico-tributária é de trato sucessivo, uma relação jurídica continuativa, que se projeta no tempo, de maneira que o decidido no *mandamus* não pode (deve) se sobrepor às alterações legislativas posteriores, pois presentes modificações no estado de fato e de direito, bem como diante do comando normativo enunciador da força de lei da sentença presente nos limites da lide;

b) que a imutabilidade da coisa julgada material existe sobre o pedido e sobre os fatos deduzidos na inicial, respectivamente, mas não sobre aqueles que exsurgiram após o julgado, pois não há que se falar em coisa julgada sobre a situação jurídica nova, ante a ausência do nexo de referibilidade e em observância à inteligência do princípio da congruência da decisão judicial da demanda;

c) que, dessa maneira, a sentença atende aos pressupostos fáticos e jurídicos do tempo em que foi proferida, sem o condão de extinguir a relação jurídica, que continua sujeita a variações dos seus elementos constitutivos, ao longo do tempo;

d) que toda sentença proferida em tais situações contém, em si, a cláusula *rebus sic stantibus*, adaptando-a ao estado de fato e ao direito supervenientes;

e) que, com a superveniência de alterações legislativas a regular a relação jurídica continuativa, surge nova equação jurídica;

f) que a decisão que reconhece a inexistência do dever de pagar tributo permanece eficaz enquanto permanecer o mesmo quadro normativo do mencionado tributo;

g) que, se o painel normativo do tributo sofrer alteração no exercício posterior, a decisão que houver reconhecido a inexistência do dever de contribuir no exercício anterior não mais se aplica em razão dessa alteração;

h) que se verifica a modificação na legislação de regência da CSLL das pessoas jurídicas, sendo reafirmada a instituição deste tributo, implicando na obrigatoriedade de cobrança da CSLL;

i) que a ação judicial proposta pela recorrente traz a declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 como causa de pedir;

j) que se pode verificar que a declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88 não consta nos dispositivos da sentença e acórdão, tendo sido a declarada pela via do controle difuso e de forma incidental, como lhe é característica;

k) que, assim, como a declaração de inconstitucionalidade não integra o dispositivo das decisões, não há trânsito em julgado desta em favor da recorrente;

l) que, diante do exposto, restaria à contribuinte demandar judicialmente para se eximir da obrigação tributária, desta feita, insurgindo-se contra as alterações legislativas ulteriores, por meio de uma nova ação judicial;

m) que, entretanto, dada estaria ao insucesso, mormente em virtude de entendimento do Supremo Tribunal Federal, pelas vias do controle concentrado e difuso,

afirmando a inconstitucionalidade tão somente dos arts. 8º e 9º da Lei 7.689, de 1988, restando por constitucionais os demais dispositivos instituidores da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, tendo em vista o caráter dúplice das ações em controle concentrado; e

n) que o alcance da decisão no REsp nº 1.118.893-MG, para ficar desobrigada do recolhimento da CSL definitivamente, não merece ser acatado, não sendo, esta, a adequada interpretação do julgado proferido na sistemática de recurso repetitivo.

O recurso foi admitido pelo presidente da Primeira Câmara da Primeira Seção do CARF.

Devidamente cientificado, o contribuinte apresentou contrarrazões, a seguir resumidas:

a) que, preliminarmente, não deve ser conhecido o recurso especial da Fazenda Nacional, pelo fato de a tese levantada no acórdão paradigma já estar superada na CSRF;

b) que, no mérito, o acórdão proferido nos autos da ação ajuizada pela recorrida não restringiu os efeitos da declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988 ao exercício de 1988; na verdade, seus efeitos aplicam-se a todos os períodos em que se verificassem os vícios que levaram ao entendimento de que a cobrança da referida contribuição seria inconstitucional;

c) que, assim, é inaplicável a Súmula STF nº 239;

d) que a coisa julgada formada pelo acórdão proferido pelo TRF da 1ª Região, eximindo a recorrida do pagamento da CSL, produz efeitos até que sejam sanados os vícios que inquinam a Lei nº 7.689, de 1988, quais sejam: (i) seja editada a respectiva e necessária lei complementar prevendo a incidência da CSL; (ii) seja diferenciada a base de cálculo do IR e da CSL; e (iii) não seja a CSL administrada e fiscalizada pela Receita Federal;

e) que as alterações posteriores à Lei nº 7.689, de 1988, não sanaram os referidos vícios, não disciplinaram de forma diferente os fatos geradores da CSL e, muito menos, criaram uma “nova equação jurídica” quanto à referida contribuição;

f) que a orientação da jurisprudência do STJ é no sentido de que posteriores alterações jurisprudenciais, ainda que contrárias à coisa julgada, não restringem os efeitos produzidos por esta última;

g) que somente a ação rescisória pode limitar os efeitos da coisa julgada;

h) que, apesar de o acórdão do STJ se referir a processo em que se discutiu a exigência de CSL relativa ao ano de 1991, o princípio por ele adotado não está limitado a qualquer período-base;

i) que os dispositivos de leis posteriores a 1992, citados pelo auto como fundamento para a exigência da CSL em causa, não modificaram a relação de direito material prevista na Lei nº 7.689, de 1988; e

j) que nenhuma das alterações legislativas ocorridas após o ano de 1992 tornam inaplicável o entendimento adotado pelo STJ no julgamento daquele recurso.

Destaco o seguinte trecho das contrarrazões do contribuinte:

6.2. Por fim, ressalte-se que a RECORRIDA demonstrou em seu recurso voluntário que, caso a CSL lançada viesse a ser considerada devida, os valores exigidos deveriam ser reduzidos

em razão da ilegitimidade (i) da cobrança da multa isolada lançada pelo AUTO (Seção 5 do Recurso Voluntário) e (ii) da aplicação de juros moratórios sobre a multa de ofício (seção 6 do Recurso Voluntário).

6.3. A DECISÃO RECORRIDA deixou de se manifestar sobre a necessidade de se efetivar as reduções acima mencionadas, já que o montante principal exigido pelo AUTO foi totalmente cancelado. Com efeito, afirma a DECISÃO RECORRIDA:

[...].

6.4. Assim, caso o RECURSO ESPECIAL da Fazenda Nacional seja conhecido e julgado procedente, o que se admite apenas para fins de argumentação, a RECORRIDA requer que o processo seja novamente remetido para a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, de modo que o referido órgão possa se manifestar sobre as razões de mérito aduzidas pela RECORRIDA em seu recurso voluntário acerca da impossibilidade da exigência de multa isolada e de juros sobre a multa de ofício.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, Relator

O recurso é tempestivo, entendo que a divergência restou comprovada e, por isso, conheço do especial.

Com relação à preliminar, arguida pelo contribuinte em contrarrazões, de que não deve ser conhecido o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, pelo fato de a tese levantada no acórdão paradigma já estar superada na CSRF, entendo que não deve ser acolhida.

Disponha o art. 67, § 10, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, vigente quando da interposição do recurso especial pela Fazenda Nacional (em 13/12/2012 – e-fls. 432):

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...].

§ 10. O acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF, não servirá de paradigma, independentemente da reforma específica do paradigma indicado.

Entretanto, é entendimento assente nesta CSRF, por meio do Acórdão nº 9101-001.963, de 2014, que:

**NORMAS PROCESSUAIS - RECURSO ESPECIAL -
REQUISITO - ARTIGO 67 DO RICARF - TESE SUPERADA-**

ANÁLISE SUBJETIVA - EXISTÊNCIA DE DECISÕES REITERADAS, POR SI SÓ, NÃO INIBE A INTERPOSIÇÃO DE RECURSO ESPECIAL - ADMISSIBILIDADE.

Não há definição do que deve ser considerado “tese superada”, termo previsto no § 10 do artigo 67 do RICARF. Diante da subjetividade presente na interpretação do termo, a existência de decisões reiteradas em determinado sentido, por si só, não inibe a interposição de Recurso Especial pleiteando a aplicação de posicionamento diverso, desde que cumpridos os demais pressupostos recursais.

Por conseguinte, não acolho a preliminar, arguida pelo contribuinte em contrarrazões, de que não deve ser conhecido o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, pelo fato de a tese levantada no acórdão paradigma já estar superada na CSRF.

Do mérito.

A matéria posta à apreciação desta Câmara Superior refere-se à adequada aplicação a ser dada ao decidido no Recurso Especial (REsp) do Superior Tribunal de Justiça (STJ) de nº 1.118.893/MG, proferido na sistemática de Recursos Repetitivos.

Primeiramente destaco que, em casos deste tipo, volto meu olhar com muita atenção ao que foi decidido judicialmente, pois o que deve ser cumprido é o que se contém na decisão que transitou em julgado para o contribuinte, para que não se confunda a aplicação dos aspectos materiais do caso específico à subsunção da decisão do STJ em que se sustenta a fundamentação do contribuinte, pois se estendem apenas os seus efeitos processuais em relação aos limites decididos no repetitivo, no caso o REsp. nº 1.118.893/MG, especificamente no que diz respeito à extensão e limites da coisa julgada.

Para o caso presente, esta metodologia, este cuidado específico, nos remete ao teor da decisão em que se baseia o contribuinte para deixar de recolher a CSLL e, também, aos seus fundamentos. Conforme se extrai dos autos, a decisão transitada em julgado foi proferida em 11 de novembro de 1991, com trânsito em julgado em 25 de fevereiro de 1992, sendo que o ano-calendário em que se questiona a cobrança da CSLL é 2004.

O teor da ementa da decisão do TRF da 1ª Região é o seguinte:

EMENTA

CONSTITUCIONAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL INCIDENTE SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. LEI Nº 7.689/88.

1. O Plenário do TRF da 1ª Região, por maioria, julgou inconstitucional a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, que Instituiu a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, na Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação em Mandado de Segurança nº 89.01.13614-7/MG.

2. Apelação provida.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas:

Decide a 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, por unanimidade, dar provimento à apelação, na forma do

relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Custas, como de lei.

Brasília, 11 de novembro de 1991 (data do julgamento)

Para bem limitar o alcance dessa decisão em face do contribuinte, mister se faz verificar, também, o que fora pleiteado na petição inicial, ou seja, qual o pedido nela efetuado (grifei):

DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, é a presente para requerer a citação da União Federal, na pessoa de seu representante legal, para que conteste a presente ação no prazo legal, que deverá ser julgada procedente, declarando-se o direito das Autoras ao não pagamento da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88, por falta de lei complementar ou, quando menos, por violação aos princípios da anterioridade específico das contribuições sociais (art. 195, § 6º, da CF) e da irretroatividade (art. 150, III, “a”).

A questão que se coloca é a determinação dos efeitos do REsp. 1.118.893/MG sobre esta decisão acima transcrita. Este ponto é central, pois o argumento de que se aplicaria o REsp. 1.118.893/MG, por força do art. 62, § 2º, do RICARF-Anexo II, nos levaria a aceitar uma eternização da coisa julgada, seja ela qual for. Contudo, há que se considerar outros aspectos da questão, como segue.

Veja-se que a legislação analisada pelo STJ no REsp. 1.118.893/MG (que remete a outras decisões na argumentação do relator) e que teria alterado a incidência da CSLL a partir da Lei 7.689/1988 corresponde à LC nº 70/1991 e Leis nºs 7.856/1989, 8.034/1990, 8.212/1991, 8.383/1991 e 8.541/1992 (citadas no julgado, ainda que nem todas tenham sido objeto de análise específica). Ora, considerando o teor da decisão transitada em julgado e o teor da decisão do STJ, resta claro que nenhuma das outras alterações posteriores que impactaram a CSLL, foram consideradas na decisão do STJ. Ou seja, a decisão só vale para os casos em que as leis mencionadas na decisão foram aplicadas ou utilizadas e, portanto, a superveniência legislativa que atinge a formatação da CSLL tem o condão de afastar a incidência do REsp. 1.118.893/MG, sem implicar em desobediência ao art. 62, § 2º, do RICARF-Anexo II, ainda que se tenha que enfrentar a discussão de qual o grau modificativo dessas leis supervenientes àquelas mencionadas no REsp. 1.118.893/MG, no que diz respeito à afetação do fato gerador da CSLL.

Ou seja, a questão se resolve de maneira simples: o art. 62, § 2º, do RICARF-Anexo II só se aplica a lançamentos feitos relativamente a períodos até 1992, data da última lei mencionada naquele julgamento. Para os lançamentos feitos em relação a períodos posteriores, sob a égide de novas leis, não se aplica necessariamente o REsp. 1.118.893/MG.

No caso em questão temos dois aspectos, analisados a seguir.

1) A decisão em favor do contribuinte, exarada em 11 de novembro de 1991, inquinou de inconstitucionalidade a Lei nº 7.689/1988, **sendo o pedido do contribuinte limitado ao fato de que a Lei nº 7.689/1988 só poderia instituir contribuição social caso fosse editada como lei complementar** e, assim, não considerou a LC nº 70/1991, publicada cerca de cinquenta dias depois da decisão, em 30 de dezembro de 1991, aspecto que, conforme

o entendimento, poderia ter sido superado, considerando o que dispõe o art. 11 da referida LC nº 70/1991 (*“mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988”*).

Veja-se que a coisa julgada só alberga as normas que foram afastadas, e não projeta para o futuro seus efeitos, de maneira genérica, mormente quando a superveniência legislativa atingiu o âmago do argumento, no caso, a ausência da lei complementar a tratar da exação – o que teria sido superado pela edição da LC nº 70/1991 (ainda que controverso).

Assim, por este fundamento, a coisa julgada alegada pelo contribuinte não mais subsistiria, ainda que o REsp. 1.118.893/MG tenha considerado a LC nº 70/1991. Isto porque, como já foi dito, o que se aplica são os efeitos da decisão, e a decisão contida no REsp não considerou este aspecto específico – a inconstitucionalidade formal da Lei nº 7.689/1988 e sua posterior reafirmação pela LC nº 70/1991, no que diz respeito à decisão prolatada no caso proposto pelo contribuinte. É que não se pode utilizar uma decisão, ainda que em sede de recurso repetitivo, para integrar a interpretação de uma decisão anterior, pois há que existir coincidência normativa no embasamento das decisões – o que não há.

Nessa esteira, há ainda, um argumento incontornável pela não aplicação do REsp. 1.118.893/MG ao presente caso. Veja-se que o próprio REsp. 1.118.893/MG restringe seus efeitos àqueles casos em que a coisa julgada favorável ao contribuinte decorreu de afastamento por inconstitucionalidade material da Lei nº 7.689/1988. Porém, no caso, a coisa julgada que pretensamente poderia socorrer o contribuinte afastou a referida Lei por inconstitucionalidade formal (não é lei complementar, conforme transcrição acima do decisão do TRF da 1ª Região), assim, confira-se o item 5 da Ementa do REsp. 1.118.893/MG:

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). (negritou-se e sublinhou-se).

Há que se ressaltar, ainda, que foi essa Lei nº 7.689/1988, tanto em 1994, quanto também em 1996 — anos anteriores ao ano-calendário em referência (2004) — reafirmada constitucionalmente pelas Emendas Constitucionais nºs 1, de 1994, e 10, de 1996, (*“mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988”*), o que, por si só, convalidaria qualquer outra possível pecha de inconstitucionalidade que, até então, se lhe pudesse impingir (v.g., mesma base de cálculo e mesmo fato gerador do imposto de renda, administração e fiscalização por parte da Receita Federal do Brasil, criação antes da entrada em vigor do sistema tributário, entre outras).

2) Após prolatada a decisão em que se estriba o contribuinte, diversas normas que vieram tratar da CSLL foram editadas antes de 2004 (ano-calendário do lançamento em questão), e.g.: LC nº 70/1991 (art. 11), 8.383/1991 (arts. 41, 44, 79, 81, 86, 87, 89, 91 e 95), 8.541/1992 (arts. 22, 38, 39, 40, 42 e 43), 9.249/1995 (arts. 19 e 20), 9.430/96 (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 10.637/2002 (arts. 35 a 37 e 45).

Dessas normas, apenas as LC nºs 70/1991, 8.383/1991 e 8.541/1992 (além das Leis 7.856/1989, 8.034/1990 e 8.212/1991) estão cotejadas no REsp. 1.118.893/MG. Ou seja, não se pode aplicar o referido REsp. 1.118.893/MG sob os aspectos materiais do caso presente em virtude de que ele não tratou de diversas alterações legislativas que aqui se

aplicam e que afetaram a materialidade e os aspectos de contorno do fato gerador da CSLL – o que, evidentemente, não teria mesmo o condão de fazer, ainda que fosse uma lei. Aceitar-se isso configuraria uma extensão indevida, uma legiferação abusiva por via de decisão judicial, com efeitos prospectivos no ordenamento que só são possíveis de existir em texto constitucional. Veja-se que o lançamento, consubstanciado no Auto de Infração, além da Lei nº 7.689/1988, remete expressamente à Lei nº 8.981/1995 (art. 57), à Lei nº 9.249/1995 (art. 20), à Lei nº 9.316/1996 (art. 1º), à Lei nº 9.430/1996 (arts. 28 e 30) e à Lei nº 10.684/2003 (art. 22) – leis que não foram objeto de análise no REsp. 1.118.893/MG. De lembrar que, quando a Lei 9.430/1996 foi publicada, já era pacífico que a CSLL poderia ser regulada por lei ordinária, fundamento único do pedido e do acórdão que transitou em julgado a favor do contribuinte, quando afastou a incidência da CSLL com base na Lei nº 7.689/1988.

Assim, por estes dois motivos, afasto a aplicação do REsp. 1.118.893/MG para o caso presente, porém, necessário destacar, sem descumprir o art. 62, § 2º, do RICARF-Anexo II – é que o REsp. 1.118.893/MG não se aplica aqui.

Por fim foi trazido à nas discussões em Plenário, o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, que sendo de seguimento obrigatório, imporia o acolhimento da coisa julgada no presente caso. Ocorre que tal Parecer, não se aplica ao presente caso, ou pelo menos, não há contrariedade na ação fiscal e neste processo, ao que se contém no referido Parecer, por mais de uma razão. Primeiramente que conforme o §§ 18, 51 e 52 do Parecer os precedentes anteriores a 3 de maio de 2007, quando também são aplicáveis para cessar a existência, ou aplicação, da coisa julgada, leia-se:

*19. Mas a alteração legislativa **não** é a única mudança no suporte jurídico existente ao tempo da prolação da decisão tributária passada em julgado que, por fazer surgir uma relação jurídica tributária diversa da nela apreciada, mostra-se capaz de fazer cessar a sua eficácia vinculante, para o futuro: conforme restará demonstrado no tópico a seguir, **a consolidação da jurisprudência do STF em sentido diverso daquele sufragado na decisão tributária transitada em julgado também representa, em determinadas hipóteses, significativa alteração do suporte jurídico sob o qual o juízo de certeza nela contido se formou, e, assim, revela-se capaz de fazer cessar a eficácia vinculante dele emanada.***

b) O advento de precedente objetivo e definitivo do STF em sentido diverso do sufragado em anterior decisão tributária transitada em julgado representa circunstância jurídica nova e faz cessar a sua eficácia vinculante

b.1 – A jurisprudência do Plenário do STF, em controle concentrado ou, em algumas hipóteses, difuso de constitucionalidade, possui força para impactar ou alterar o sistema jurídico vigente (negritos e sublinhado no original)

E adiante em seus §§ 51 e 52:

*51. Assim, as razões expostas ao longo deste tópico indicam que, por serem objetivas e definitivas, possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, 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. (negritos e sublinhado no original)

...

52. Uma vez fixado que os precedentes da Suprema Corte elencados no tópico anterior deste Parecer (mais especificamente no parágrafo 51), por serem objetivos e definitivos, possuem força para alterar o sistema jurídico vigente, já se pode concluir que o advento de qualquer um deles **representa circunstância jurídica nova, capaz de fazer cessar a eficácia vinculante de anterior decisão tributária transitada em julgado que lhe seja contrária.** (negritos no original)

E mais adiante no § 98:

...

98. **Num segundo momento,** as considerações de ordem práticas são voltadas àquele **Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil** que, eventualmente, em suas atividades fiscalizatórias, verificar que determinada pessoa física ou jurídica não está recolhendo determinado tributo sob a justificativa de que tal conduta se encontra respaldada em coisa julgada tributária, na qual se reconheceu, por exemplo, a inexistência da correspondente relação jurídica tributária de trato sucessivo face à inconstitucionalidade da respectiva lei de incidência. Nessa hipótese, caso constate que tal lei já foi reconhecida como constitucional por precedente objetivo e definitivo da Suprema Corte (**ver parágrafo 51 deste Parecer**), o Auditor-Fiscal deverá adotar as seguintes providências:

*1ª – iniciar os procedimentos administrativos tendentes a constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor **após** o advento do precedente do STF, ou após publicação deste Parecer, conforme o caso. (negritos e sublinhados no original, exceto o terceiro)*

Ora, no ano-calendário a que se refere o lançamento dos presentes autos (2004) já existia uma plêiade de decisões no STF de forma a se amoldar ao item (iii), assim a autuação teria sido correta sob o ângulo de entendimento do Parecer. Porém o lançamento precede o Parecer e também por isto ele não se aplica ao presente caso. Isso porque, segundo o Parecer (em seu § 99, v):

*(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, 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. (Negritos e sublinhados acrescentados)

Veja-se que, conforme o Parecer o direito conferido ao Fisco de voltar a exigir do contribuinte-autor tributo antes tido por inconstitucional se baseará na publicação do Parecer apenas na hipótese em que tenha havido *inércia dos agentes fazendários quanto à cobrança*. O que, em absoluta, ocorre no caso presente, pois o lançamento é anterior ao Parecer, o que descaracteriza a inércia, e bem assim o lançamento fiscal traz entre seus fundamentos justamente as alterações legislativas posteriores à decisão transitada em julgado em favor da Contribuinte; devendo-se considerar também as diversas decisões pela constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988 antes da efetivação do lançamento.

Por fim, no que diz respeito à incidência, na espécie, do art. 146 do CTN, reporto-me ao que diz o Parecer PGFN/CRJ nº 492, de 2011, em seu § 79:

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. (negritos no original).

Também não se aplica ao caso o RE 730.462/SP pelo simples motivo de que a decisão, como ela própria ressalva, independente de ação rescisória “a questão de feitos futuros da sentença proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado”.

Em vista do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Deve o presente processo retornar à instância *a quo*, a fim de que esta decida acerca da suposta inexigibilidade da exigência concomitante entre a multa isolada e a multa de ofício lançada conjuntamente com o montante principal da contribuição, e da pretensa ilegitimidade da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada, matérias constantes do recurso voluntário do contribuinte e não analisadas no julgamento anterior. Observa-se, por oportuno, que esta última matéria (juros de mora) foi objeto de preliminar de preclusão pela Fazenda Nacional, em contrarrazões àquele recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Declaração de Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto

Na reunião de abril de 2016, a e. **Câmara Superior de Recursos Fiscais** (doravante “**CSRF**”) analisou o recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (doravante “**PFN**” ou “**recorrente**”), no processo n. 19515.005605/2008-81, em que é interessada **NESLIP S.A.** (doravante “**NESLIP**”, “**recorrida**” ou “**contribuinte**”). Em tal recurso, a recorrente requer a reforma do acórdão n. 1102-00.763 (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela r. 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”).

O cerne do recurso especial em análise consiste em saber se o contribuinte possui em seu favor decisão judicial com trânsito em julgado que afaste de si a incidência da CSL no período de **2004**. 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).**

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

Ementa: RECURSO DE OFÍCIO. Não merece reparos a decisão de primeira instância que determina a exclusão de crédito tributário já constituído por meio de outro lançamento.

Recurso de ofício a que se nega provimento.

CSLL. COISA JULGADA. Coisa julgada material significa a qualidade que torna imutável e indiscutível o comando originado da parte dispositiva de sentença de mérito, proferida em processo em que respeitado o contraditório e realizada a cognição exauriente da matéria litigiosa, e em relação à qual não caiba mais recurso ordinário ou extraordinário, nem sujeição à remessa necessária (CPC, art. 475).

As lides tributárias não produzem apenas sentenças válidas em relação a um determinado exercício fiscal ou apenas aos fatos ocorridos no decorrer da demanda. A autoridade da coisa julgada está diretamente relacionada ao pedido formulado na ação judicial e, conseqüentemente, ao próprio decisum (CPC, art. 469). A repercussão da coisa julgada dependerá, tal como em qualquer outro caso, do objeto do processo (pedido informado pela causa de pedir) e do teor da respectiva sentença.

No caso, a Contribuinte aduziu pretensão em termos amplos, tomando em conta a perspectiva de repetição periódica da incidência do tributo, razão pela qual a sentença que a acolhe (tal como formulada) produz efeitos em relação a mais de um exercício fiscal.

A edição de legislação superveniente (Leis ns. 7.856/89, 8.034/90, 8.212/91, 8.383/91, 8.542/91 e Lei Complementar n. 70/91) e a posterior declaração de constitucionalidade do tributo pela C. Suprema Corte não retiram os efeitos da sentença de mérito transitada em julgado, conforme reconhecido no Resp n. 1.118.893-MG, sujeito ao regime do art. 543-C do CPC, de observância obrigatória pelo julgador administrativo à luz no disposto no art. 62-A do Regimento Interno do CARF.

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

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

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

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

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

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

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

Ministro Celso de Mello, STF¹

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

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

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

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

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

A *imutabilidade* em questão pode alcançar apenas o processo em que foi proferida a decisão ou, ainda, estender-se em relação a outros processos, que envolvam as mesmas partes, as mesmas pretensões e o mesmo objeto. Trata-se da distinção entre coisa julgada *formal* e *material*. Nas lições de PONTES DE MIRANDA⁵, a coisa julgada formal se dá “quando não mais se pode discutir no processo o que se decidiu”, de outra ponta, a coisa julgada material “é a que impede discutir-se, noutro processo, o que se decidiu”. Concluiu o

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

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

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

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

⁵ MIRANDA, Pontes. Comentários ao Código de Processo Civil, Tomo V, Forense, 1974, p. 144; 190.

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 SANTOS⁶, ao observar que a “verdadeira finalidade do processo, como instrumento destinado à composição da lide, é fazer justiça pela atuação da vontade da lei ao caso concreto”, destaca que a “procura da justiça, entretanto, não pode ser indefinida, mas deve ter um limite, por exigência de ordem pública, qual seja a estabilidade dos direitos que inexistiria se não houvesse um termo além daquela sentença que se tornou imutável”.

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

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

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

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à

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

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

⁸ LIEBMAN, Enrico Túlio. Eficácia e autoridade da sentença e outros escritos sobre a coisa julgada. Tradução de Alfredo Buzaid e Benvindo Aires, tradução dos textos posteriores à edição de 1945 e notas relativas ao direito brasileiro vigente de Ada Pellegrini Grinover. 4ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 5. “A autoridade da coisa julgada não é um efeito da sentença, como postula a doutrina unânime, mas, sim, modo de manifestar-se e produzir-se dos efeitos da própria sentença, algo que a esses efeitos se ajunta para qualifica-los e reforça-los em sentido bem determinado. Caem todas as definições correntes no erro de substituir uma qualidade dos efeitos da sentença por um efeito seu autônomo. Assim, quando HELLWIG – como já se viu – define a coisa julgada como o efeito específico da sentença, confunde justamente o efeito normal da sentença com a definitividade e incontestabilidade deste efeito.”

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

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 incidentalmente no processo.

Art. 470. Faz, todavia, coisa julgada a resolução da questão prejudicial, se a parte o requerer (arts. 5º e 325), o juiz for competente em razão da matéria e constituir pressuposto necessário para o julgamento da lide.

Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo:

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

II - nos demais casos prescritos em lei.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I - dessa resolução depender o julgamento do mérito;

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

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

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

Art. 504. Não fazem coisa julgada:

I - os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;

II - a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença.

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

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

II - nos demais casos prescritos em lei.

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

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

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

No caso dos autos, em 1989, o contribuinte propôs perante a Justiça Federal a ***ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária n. 89.0003139-2 (fls. 32 e seg. do e-processo)***. A *causa de pedir* da ação pode ser aferida às ***fls. 44 do e-processo, in verbis***:

“(...) É certo que o art. 149 da CF/88 entrou em vigor no dia 05/10/88, mas uma contribuição social instituída após a sua vigência somente poderia atingir fatos geradores e respectivas bases de cálculo de períodos posteriores, respeitando-se, ademais, o prazo de 90 (noventa) dias para sua incidência.

Outra inconstitucionalidade da lei nº 7.689/88 foi instituir como base de cálculo da contribuição o resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda (art. 2º), em violação ao princípio da capacidade contributiva (§ 1º do art. 145 da CF) e o próprio inciso I do art. 195, que define como base de cálculo o lucro. Ora, o lucro antes da despesa de imposto de renda não é lucro (...)

Não bastassem todos esses argumentos em favor da inconstitucionalidade dessa contribuição social sobre o lucro de 31/12/88, ainda cabe destacar a ausência de lei complementar prévia para permitir à lei ordinária a sua instituição.”

O pedido da ***ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária n. 89.0003139-2***, proposta pelo contribuinte, pode ser aferido às ***fls. 46 do e-processo, in verbis***:

“Diante de todo o exposto, é a presente para requerer a citação da União Federal, na pessoa de seu representante legal, para que conteste a presente ação no prazo legal, que deverá ser julgada procedente, declarando-se o direito das Autoras ao não pagamento da contribuição social instituída pela Lei n. 7689/88,

por falta de lei complementar, ou quando menos, por violação aos princípios da anterioridade específico das contribuições sociais (art. 195, § 6, da CF) e da irretroatividade (art. 150, III, 'a')."

Como se pode notar, o contribuinte suscitou nas *causas de pedir* da ação judicial proposta tanto **inconstitucionalidades formais** quanto **materiais** da CSL. Em seu pedido, por sua vez, fez-se remissão à causa de pedir que houvera anteriormente suscitado ("Diante de todo o exposto"), ainda que se tenha dado destaque à inconstitucionalidade formal do tributo ("por falta de lei complementar"). Note-se que o pleito do contribuinte pelo reconhecimento tanto de inconstitucionalidades formais quanto materiais foi reconhecido pelo acórdão prolatado pelo i. **Tribunal Regional Federal da 1ª Região** (doravante "**TRF1**").

Ocorre que, embora a aludida ação tenha sido julgada improcedente em primeira instância, foi interposto pelo contribuinte o recurso de apelação n. 91.01.12710-0-MG, ao qual foi dado integral provimento pelo TRF1. Como se observa do relatório e da parte dispositiva do voto do i. Desembargador Relator, o acórdão prolatado, identificando o pleito do contribuinte deduzido desde a peça exordial até o recurso de apelação, reconheceu tanto a **inconstitucionalidade formal** ("exigência de lei complementar para disciplinamento da espécie") quanto a **inconstitucionalidade material** ("proibição constitucional da bitributação"), *in verbis* (**fl. 51 do e-processo**):

"A par da infringência aos Princípios da anterioridade e da irretroatividade legais, assinala a inaugural incidir referido diploma na proibição constitucional da bitributação, não podendo, por outro lado, a contribuição em causa ser criada através de lei ordinária, mas, tão-somente, pelo processo legislativo da lei complementar.

A ação foi julgada improcedente, rejeitadas as arguições de inconstitucionalidades.

A parte vencida apelou, reiterando, de um modo geral, as teses suscitadas na inicial, relativas aos já referidos princípios da anterioridade, irretroatividade e não-cumulatividade, bem como da exigência de lei complementar para disciplinamento da espécie.

(...)

"Assim sendo, dou provimento à apelação, invertendo-se os ônus da sucumbência."

O referido acórdão proferido pelo TRF1 restou assim ementado (**fls. 47 e seg. do e-processo**):

CONSTITUCIONAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL INCIDENTE SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. LEI Nº 7.689/88.

1. O Plenário do TRF da 1ª Região, por maioria, julgou inconstitucional a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, que instituiu a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, na Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação em Mandado de Segurança nº 89.01.13614-7/MG.

2. *Apelação provida.*

Como se pode observar, o acórdão em questão, como fundamentos de sua decisão, fez remissão ao anterior julgamento do TRF1 da Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação em Mandado de Segurança n. 89.01.13614-7 – MG, pelo qual o Plenário havia reconhecido a **inconstitucionalidade formal e material** do tributo. A aludida arguição de inconstitucionalidade restou assim ementada (**fls. 50-51 e seg. do e-processo**):

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

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

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

3 - As contribuições sociais novas não podem ter fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos e contribuições já existentes (CF/88, art. 195 § 44 c/c o art. 154, inc. I). A lei 7.689/88, no entanto, elege como base de cálculo da contribuição o lucro das pessoas jurídicas (arts. 1º e 2º), que já é próprio do imposto de renda (arts. 44 do CTN, e 153, do CTN), além de se assemelhar o seu fato gerador ao de imposto - aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica (art. 43 CTN)."

4 - A Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988 por outro lado, não poderia instituir contribuição social, pois o novo sistema tributário ainda não estava em vigor, ex. vi do art. 3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que estabeleceu que o sistema tributário entraria em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição - 14 de março de 1989. Infringência, por conseguinte, ao princípio da irretroatividade."

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

6 - A lei 7.689/88 é inconstitucional, em razão, pois, de ter infringido os arts. 146, inc. III; 154, inc. I; 165, § 5º, inc. III; e 195, §§ 49 e 62, da Constituição Federal de 1988.

7- Incidente de inconstitucionalidade procedente.

Finalmente, foi certificado o **TRÂNSITO EM JULGADO** da referida decisão prolatada pelo TRF1 em **29.02.1992 (fl. 53 do e-processo)**, afastando-se definitivamente a incidência da CSL em face da NESLIP.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Embargos de declaração no agravo regimental no agravo de instrumento. Omissão. Ocorrência. Súmula 239/STF. Não

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

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

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

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

(...)

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

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

5. Todavia, não seria recomendável conclusão acerca do tema em estudo, sem antes analisar o teor da Súmula 239 do Supremo Tribunal Federal, que estabelece: "decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores." 6. Segundo precedente do Supremo Tribunal (AI 11.227) que esclarece a aplicação da Súmula, quando a decisão se firma pela improcedibilidade da exação em razão de peculiaridades do ato de lançamento ou em razão de reconhecimento de prescrição, a coisa julgada ali reconhecida, é restrita àquele exercício. Todavia, se a conclusão for em razão de ilegalidade do imposto em si mesmo, ou de sua

inconstitucionalidade, ou referir-se a tributabilidade, então, tratando-se de imposto continuativo e de obrigação periódica, o julgado proferido conservará sua eficácia, protegido sob o manto da coisa julgada. Se, todavia, a decisão que afasta a cobrança do tributo se restringe a determinado exercício (a exemplo dos casos onde houve a declaração de inconstitucionalidade somente do art. 8º, da Lei n. 7.689/88), aplica-se o enunciado n. 239 da Súmula do STF, por analogia, in verbis: "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores".

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

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

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

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

(...)

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

4. Contudo, no mesmo precedente, ficou assentado que, "Se, todavia, a decisão que afasta a cobrança do tributo se restringe a determinado exercício (a exemplo dos casos onde houve a declaração de inconstitucionalidade somente do art. 8º, da Lei n. 7.689/88), aplica-se o enunciado n. 239 da Súmula do STF, por analogia, in verbis: 'Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores'" (destaquei).

(...)

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

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

“6. Segundo um dos precedentes que deram origem à Súmula 239/STF, em matéria tributária, a parte não pode invocar a existência de coisa julgada no tocante a exercícios posteriores quando, por exemplo, a tutela jurisdicional obtida houver impedido a cobrança de tributo em relação a determinado período, já transcorrido, ou houver anulado débito fiscal. Se for declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, não há falar na restrição em tela (Embargos no Agravo de Petição 11.227, Rel. Min. CASTRO NUNES, Tribunal Pleno, DJ 10/2/45)”.

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

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

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

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

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

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

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

Antigo Código de Processo Civil

Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo:

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

(...).

Novo Código de Processo Civil

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

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

(...).

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

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

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

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

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

(...) no sistema da língua normativa que disciplina a pesca por razões ambientais, em termos de direito público, a substituição da regra: é proibido pescar em lagos sob proteção ambiental sob pena de multa de R\$ 100,00 a ser recolhido ao Funda 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 colmatção das chamadas lacunas técnicas (no caso, quando se determina o recolhimento a um fundo, sem explicar qual).”

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

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

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

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

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

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

jurídico da relação tributária não tem o condão de afastar a eficácia da coisa julgada antes existente.”

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

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

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

No caso dos autos, como se demonstrou acima, referida em **29.02.1992**, foi certificado o **TRÂNSITO EM JULGADO** da decisão proferida na ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária promovida pela **NESLIP**, reconhecendo-se, então, a **inconstitucionalidade material e formal** desse tributo (**fls. 50-53 do e-processo**).

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

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

Atualmente, é opinião corrente que a aludida sobreposição é autorizada pelo Texto Constitucional. O ponto fulcral do caso sob julgamento, contudo, é que o objeto da ação judicial transitada em julgado em benefício ao contribuinte consiste justamente em impedir que, em relação às partes processuais, haja a incidência da CSL sobre os signos de riqueza já onerados pelo IRPJ.

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

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

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

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

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

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

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

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

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

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

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

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

3 - exclusão do lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º, § 1º do Decreto-lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, apurado segundo o disposto no art. 19 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e alterações posteriores;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Parágrafo único. As prestações da contribuição social, determinadas com base no balanço levantado em 31 de dezembro de 1988, pelos seus valores em cruzados, convertidos em cruzados novos pela paridade de CZ\$ 1.000,00/NCz\$ 1,00, serão atualizados monetariamente com base no coeficiente obtido com a divisão do índice do mês do efetivo pagamento pelo índice do mês de abril de 1989.

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

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

Art. 18. O imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas, a contribuição social instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de

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

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

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

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

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

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

§ 4º O valor da reserva de reavaliação, baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do exercício, deverá ser adicionado ao lucro líquido para determinação da base de cálculo da contribuição social.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

"Art. 2º.....

1º.....

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Parágrafo único. As pessoas jurídicas sujeitas ao disposto neste artigo ficam excluídas do pagamento da contribuição social sobre o faturamento, instituída pelo art. 1º desta lei complementar.

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

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

Parágrafo único. Tratando-se da base de cálculo da contribuição social (Lei nº 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 nº 7.689, de 1988) e do imposto sobre o lucro líquido (Lei nº 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 nº 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 nº 7.689, de 1988):

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- a) paga em quota única, até a data fixada para entrega da declaração anual, quando positiva;*
- b) compensada, corrigida monetariamente, com a contribuição mensal a ser paga nos meses subseqüentes 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 CSL:

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).

Tendo em vista que o período de apuração do presente processo administrativo se refere ao ano de **2004**, essas foram as alterações legislativas de maior relevo atinente à CSL.

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 regradar quaisquer outros aspectos do tributo. **Permanece inalterado, portanto, o estado de direito analisado pela decisão transitada em julgado, que reconheceu a aludida inconstitucionalidade formal do tributo.**

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

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

A inconstitucionalidade material declarada *inter partes* atingiu outros elementos da “regra matriz de incidência tributária”¹²: o *critério material*, do antecedente normativo (hipótese de incidência, fato gerador), e o seu desdobramento na *base de cálculo*, do consequente normativo (obrigação tributária). Da autoridade da coisa julgada defluem efeitos que atingem etapas anteriores à aplicação da alíquota no processo de aplicação do Direito:

como a decisão transitada em julgado impede a incidência da CSL sobre o contribuinte, então a alíquota, que seria relevante caso fosse possível a incidência da norma de incidência tributária, torna-se de todo irrelevante.

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

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

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

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

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

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

Na *sistemática do lucro real*, a base de cálculo do IRPJ corresponde ao “lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas” por lei. Da mesma forma da CSL, ainda, prevê a legislação que o lucro líquido será apurado “com observância das disposições das leis comerciais”.¹³

Novamente, portanto, constata-se que a ação judicial transitada em julgado, por ter questionado justamente a sobreposição da hipótese de incidência da CSL

e do IRPJ, permanece com plena eficácia técnica para normatizar o mesmo estado de direito da época de seu julgamento.

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

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

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

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

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

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

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

(…)

Ora, essa insistência na manutenção das demais normas da referida Lei aponta, justamente, para o cerne do esquema de ação julgado inconstitucional, cuja sentença transitou em julgado. Esse cerne do esquema de ação julgado inconstitucional, cuja sentença transitou em julgado. Esse cerne está em que a Lei n. 7.689/88 é, toda ela, inconstitucional por violação dos artigos 146 – III, 154 – I, 165 §5º, inc. III e 195, §§4º e 5º da Constituição Federal de 1988. Não se trata de inconstitucionalidade por elevação de alíquota ou aumento de tributo por alteração da base de cálculo, nem por ilegalidade nas disposições referentes à sua apuração etc. O cerne diz respeito à instituição de contribuição social por lei ordinária, por seu fato gerador ou sua base de cálculo coincidirem com impostos ou contribuições já existentes (lucro das pessoas jurídicas) e nesse cerne não se vê alterado pela legislação posterior que, a esse respeito, mantém as normas da Lei n.

7.689/88, o que, inclusive, é, reiterada e expressamente, disposto.

(...)

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

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

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

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

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C DO CPC. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - CSLL. COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88 E DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. SÚMULA 239/STF. ALCANCE. OFENSA AOS ARTS. 467 E 471, CAPUT, DO CPC CARACTERIZADA. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CONFIGURADA. PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

1. Discute-se a possibilidade de cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento.

2. O Supremo Tribunal Federal, reafirmando entendimento já adotado em processo de controle difuso, e encerrando uma discussão conduzida ao Poder Judiciário há longa data, manifestou-se, ao julgar ação direta de inconstitucionalidade, pela adequação da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, ao texto constitucional, à exceção do disposto no art 8º, por ofensa ao princípio da irretroatividade das leis, e no art. 9º, em razão da incompatibilidade com os arts. 195 da Constituição Federal e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT

(ADI 15/DF, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, DJ 31/8/07).

3. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.

4. Declarada a inexistência de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nesse diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência.

5. Afirmada a inconstitucionalidade material da cobrança da CSLL, não tem aplicação o enunciado nº 239 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a “Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores” (AgRg no AgRg nos EREsp 885.763/GO, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, Primeira Seção, DJ 24/2/10).

6. Segundo um dos precedentes que deram origem à Súmula 239/STF, em matéria tributária, a parte não pode invocar a existência de coisa julgada no tocante a exercícios posteriores quando, por exemplo, a tutela jurisdicional obtida houver impedido a cobrança de tributo em relação a determinado período, já transcorrido, ou houver anulado débito fiscal. Se for declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, não há falar na restrição em tela (Embargos no Agravo de Petição 11.227, Rel. Min. CASTRO NUNES, Tribunal Pleno, DJ 10/2/45).

7. “As Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária. Por isso, está impedido o Fisco de cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material” (REsp 731.250/PE, Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ 30/4/07).

8. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/STJ.

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

O STJ delimitou com clareza o objeto do REsp 1.118.893, que tem abrangência para tutelar, conforme as regras dos recursos repetitivos (CPC/2015, art. 543-C), “decisão judicial transitada em julgado declarando a **inconstitucionalidade formal e material** da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento”.

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

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

TERESA ARRUDA ALVIM WAMBIER¹⁵

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

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

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

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

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

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

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

A força vinculante das referidas decisões condiz com a função do STJ de corte uniformizadora, obrigando a todos “em favor da segurança jurídica que o ordenamento

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

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

¹⁷ 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.

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

deve e precisa proporcionar aos que convivem no grupo social, como o fazem as normas de caráter geral positivadas pela função legislativa”¹⁹.

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

No presente julgamento administrativo, os valores exigidos do contribuinte a título de CSL se referem ao período de 1998 a 2000, 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

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

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

por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 02/05/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assin

ado digitalmente em 03/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Como não foram realizadas modificações substanciais na matriz legal da CSL, mantendo-se o *estado de direito* tutelado pela ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária n. 90.004932-6, deve ser acatada a autoridade da coisa julgada. A essa norma individual e concreta prescrita pela decisão judicial transitada em julgada deve ser dada plena eficácia, salvo na hipótese de uma outra decisão competente do Poder Judiciário lhe retira do sistema.

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

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

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

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

Art. 485. A sentença de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando:
(...)
V - violar literal disposição de lei;

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

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

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

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

(...)

V - violar manifestamente norma jurídica;

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

²³ THEODORO JR., Humberto. Coisa julgada em matéria fiscal lastreada em reconhecimento de inconstitucionalidade de lei – posterior declaração positiva de constitucionalidade da mesma lei pelo STF – efeitos. In: Revista Síntese de Direito Civil e Direito Processual Civil, n. 80, nov./dez. 2012, p. 99-100. Assinado digitalmente em 03/05/2016

por preclusão ou decadência. É nesse sentido que se estabeleceu solidamente a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.”

Na mesma linha, assevera LEONARDO GRECO²⁴:

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

Em igual sentido, NELSON NERY JÚNIOR²⁵ leciona:

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

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

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

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

²⁴GRECO, 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.

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

da jurisprudência”. AÇÃO RESCISÓRIA – VERBETE Nº 343 DA SÚMULA DO SUPREMO. O Verbetes nº 343 da Súmula do Supremo deve de ser observado em situação jurídica na qual, inexistente controle concentrado de constitucionalidade, haja entendimentos diversos sobre o alcance da norma, mormente quando o Supremo tenha sinalizado, num primeiro passo, óptica coincidente com a revelada na decisão rescindenda.

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

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

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

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

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

3. Agravo regimental a que se nega provimento.

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

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

AÇÃO RESCISÓRIA. ART. 485, V, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. RESCISÃO DE ACÓRDÃO QUE APLICOU JURISPRUDÊNCIA DO STF POSTERIORMENTE MODIFICADA. NÃO CABIMENTO DA AÇÃO RESCISÓRIA COMO INSTRUMENTO DE UNIFORMIZAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL. PRECEDENTE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS EM RESCISÓRIA. FIXAÇÃO. 1. Ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE 590.809/RS, (Min. MARCO AURÉLIO,

DJe de 24/11/2014), o Plenário não operou, propriamente, uma substancial modificação da sua jurisprudência sobre a não aplicação da Súmula 343 em ação rescisória fundada em ofensa à Constituição. O que o Tribunal decidiu, na oportunidade, foi outra questão: ante a controvérsia, enunciada como matéria de repercussão geral, a respeito do cabimento ou não da “rescisão de julgado fundamentado em corrente jurisprudencial majoritária existente à época da formalização do acórdão rescindendo, em razão de entendimento posteriormente firmado pelo Supremo”, a Corte respondeu negativamente, na consideração de que a ação rescisória não é instrumento de uniformização da sua jurisprudência. 2. Mais especificamente, o Tribunal afirmou que a superveniente modificação da sua jurisprudência (que antes reconhecia e depois veio a negar o direito a creditamento de IPI em operações com mercadorias isentas ou com alíquota zero) não autoriza, sob esse fundamento, o ajuizamento de ação rescisória para desfazer acórdão que aplicara a firme jurisprudência até então vigente no próprio STF. 3. Devidos honorários advocatícios à parte vencedora segundo os parâmetros do art. 20, § 4º, do CPC. 4. Agravo regimental da União desprovido. Agravo regimental da demandada parcialmente provido.

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

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

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

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

Há aqui uma relação interessante: caso a regra de desconstituição da coisa julgada não seja ela própria respeitada e aplicada nos estritos termos prescritos pelo legislador, com incerteza e insegurança quanto à sua extensão, logicamente 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).**

Como se pode aferir dos autos, **não houve o ajuizamento de ação rescisória** pela PFN para a desconstituição da coisa julgada nos presentes autos.

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

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

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

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

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

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

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

futuros da sentença proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado.

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

6. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

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

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

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

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

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

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

Nesse cenário, **uma decisão do STF, em sede de ADIn, ADC ou sob a sistemática da repercussão geral, pode corresponder a um ponto de partida (i) para uma discussão: se seria este um fato suficiente para surja a legitimidade para o ajuizamento de ação rescisória.** Para se ultrapassar esse debate, será preciso demonstrar que há o contexto ao

ajuizamento de ação rescisória, qual seja: uma decisão transitada em julgado que “violar literal disposição de lei” (CPC/73), “violar manifestamente norma jurídica” (CPC/2015). Caso se compreenda que há legitimidade para a propositura da ação rescisória, então esta deve ser efetivamente ajuizada **(ii)**. Somente após a prolação de decisão judicial suspensiva ou efetivamente desconstitutiva da coisa julgada é que esta deixaria de emanar os seus efeitos com toda a sua autoridade **(iii)**.

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

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

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

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

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

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

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

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

Se hoje não há decisão de mérito, mas mera afetação da matéria ao rito da repercussão geral, a segurança jurídica consagrada pelo instituto da coisa julgada conduz justamente ao dever de respeitar-se a decisão judicial transitada em julgado na ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária n. 90.004932-6, proposta pelo contribuinte, o que é mandatório aos conselheiros do CARF.

4. Síntese conclusiva e parte dispositiva do voto.

No presente caso, não há qualquer permissivo para que a administração fiscal desconsidere a decisão transitada em julgado a favor do contribuinte, à revelia de decisão do Poder Judiciário proferida em sede de competente ação rescisória. **Mas para que pudesse prosperar o lançamento tributário impugnado no caso concreto, seria preciso que houvesse, ao tempo da lavratura do AIIM, decisão competente em ação rescisória promovida pela União desconstituindo a coisa julgada detida pelo contribuinte, que declarou, *inter partes*, a inexistência de de relação jurídico-tributária atinente à CSL.**

Diante da inexistência de alterações substanciais na matriz legal da CSL, com a manutenção do *estado de direito* objeto da ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária n. 89.0003139-2, garante-se ao contribuinte a plena eficácia da coisa julgada, tornando a todos cogente o respeito à sua autoridade.

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

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

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

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto