



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ  
Coordenação de Consultoria Judicial – COJUD

## **PARECER PGFN/CRJ/Nº 555/2017**

**SIGILO – Informação protegida pelo sigilo profissional.**

**Limites da coisa julgada. Efeitos da superveniência de precedente do STF à decisão judicial tributária que trata de relação continuativa. Aplicação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011.**

**I**

Trata-se de *e-mail* encaminhado pela Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado de Minas Gerais – PFN/MG à Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ, o qual comunica o envio, no Sistema E-Processo, do e-dossiê nº 10080.000724/0916-05, que versa sobre questionamento acerca da cessação da eficácia de coisa julgada em virtude da alteração do seu suporte jurídico.



## II

2. O presente expediente é fruto de consulta da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte – DRF/BHE (Memorando nº 89/2016 DRF/BHE/Gabinete) à Divisão de Grandes Devedores da Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado de Minas Gerais – DIGRA/PFN/MG para revisão da exigibilidade e cobrança de créditos tributários cancelados da contribuinte Samarco Mineração S/A, representados nos processos administrativos nº 10680.724436/2013-62, nº 10680.018089/2005-25 e nº 10680.018088/2005-81, que remontam, aproximadamente, o valor de R\$ 400.000.000,00 (quatrocentos milhões de reais), relativos à cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL dos anos-calendário de 2000 a 2003.

3. Tendo em vista a vultosa quantia, a tese defendida no Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 e a atual discussão da matéria no âmbito do Supremo Tribunal Federal – STF por meio do tema 885<sup>1</sup>, a DRF/BHE solicitou à DIGRA/PFN/MG revisão do entendimento anteriormente manifestado, que fora no sentido do cancelamento da cobrança.

4. Por intermédio do despacho de fls. 59/70 do e-dossiê nº 10080.000724/0916-05, o Procurador-Chefe da PFN/MG concluiu que “devem ser restabelecidas as inscrições quanto aos créditos de CSLL decorrentes dos e-processos nº 10680.018088/2005-81, nº 10680.018089/2005-25 e nº 10680.724436/2013-62, viabilizando o prosseguimento da cobrança quanto a esses créditos em face da empresa Samarco Mineração S/A”, pelas razões abaixo aduzidas:

### 2.3 – CONSIDERAÇÕES FINAIS SOBRE OS AUTOS DE INFRAÇÃO

Todos os autos de infração sob comento mencionaram expressamente o entendimento do STF reconhecendo a constitucionalidade da CSLL. Não trataram, simplesmente, de dizer que a CSLL poderia voltar a ser cobrada em razão de leis posteriores à coisa julgada, entendimento esse que foi rechaçado pelo STJ em sede de recurso repetitivo e que é objeto de dispensa de contestar e recorrer (além de vincular também administrativamente a atuação da PGFN e da RFB) – embora essa linha argumentativa igualmente tenha constado dos autos de infração.

Por conseguinte, não há que se falar em inércia do Fisco, que, antes mesmo da edição do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, adotou o novo entendimento do STF (1992) acerca da constitucionalidade da CSLL para fins

<sup>1</sup> **Tema 885:** Efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado.



de considerar superada a coisa julgada que havia a favor da empresa Samarco Mineração S/A e para tributar fatos geradores posteriores a esse novo entendimento (competências de 2000 a 2003).

Dessa forma, tal como aventado pelo Ilmo. Sr. Delegado da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte no memorando encaminhado a esta PFN/MG – embora com argumentação um pouco diferente da que ora apresentamos –, entendemos que não seria o caso de se cancelar as inscrições decorrentes dos créditos objeto dos e-processos nº 10680.018088/2005-81, nº 10680.018089/2005-25 e nº 10680.724436/2013-62.

Muito pelo contrário, o caso, salvo melhor juízo, é de se restabelecer as inscrições e de se dar continuidade à cobrança dos créditos – considerando que o prazo prescricional não restou atingindo ainda –, uma vez que tanto a PFN/MG quanto a DRF/BHE, em suas manifestações anteriores, não se atentaram para os relevantes fatos de que: i) desde 1992, o STF tem entendimento definitivo, de seu Plenário, reconhecendo a constitucionalidade do STF (a decisão em sede de ADI em 2007 apenas ratificou esse entendimento); ii) o RE nº 138.284/CE é considerado precedente suficiente a alterar o suporte fático-normativo de coisa julgada que tenha assentado a inconstitucionalidade da CSLL, nos termos do PGFN/CRJ nº 2.449/2012 e em conformidade com o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011; iii) finalmente, o Fisco não se manteve inerte e, para fins de lançamento de créditos tributários de CSLL referentes ao período de 2000 a 2003, mesmo havendo coisa julgada anterior a favor da empresa, aplicou o novo entendimento/critério jurídico de forma clara, como se extrai do “Termo de Verificação de Infração”, situação expressamente autorizada pelo Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 (parágrafo 79).

Por fim, conquanto estejamos totalmente convictos e seguros do entendimento da PFN/MG que ora se firma, considerando a relevância da discussão jurídica, os valores envolvidos e outros fatores destacados acima, importante se faz submeter o assunto à CRJ/PGFN, para fins de análise e ratificação do presente despacho, ou, eventualmente, para fins de retificação.

### 3 – CONCLUSÃO

Ante o exposto, pelas razões alinhavadas anteriormente, a PFN/MG entende que devem ser restabelecidas as inscrições quanto aos créditos de CSLL decorrentes dos e-processos nº 10680.018088/2005-81, nº 10680.018089/2005-25 e nº 10680.724436/2013-62, viabilizando o prosseguimento da cobrança quanto a esses créditos em face da empresa Samarco Mineração S/A.

Com essas considerações, que esgotam o assunto no âmbito desta PFN/MG, encaminho o presente e-dossiê à CRJ/PGFN, para fins de análise e eventual concordância com o presente despacho.

Feita a análise pela CRJ/PGFN, solicita-se a restituição do e-dossiê à DIGRA/PFN/MG, para ciência e, conforme o caso, já providenciar o restabelecimento das inscrições e a imediata retomada da cobrança dos créditos em questão. (grifos no original)

5. Ao final, remeteu o expediente à CRJ para ratificação ou eventual retificação do entendimento supratranscrito.



6. Como será adiante demonstrado, a presente consulta se revela como um exemplo dos limites da eficácia temporal de decisão judicial transitada em julgado que trata de relação jurídica de trato continuado ante a aplicação de novo precedente do STF, hábil a fazer cessar, prospectivamente, os efeitos da coisa julgada anterior.

7. Preliminarmente ao enfrentamento da questão posta pela DIGRA/PFN/MG, importante tecer considerações a respeito da matéria para melhor compreensão do tema, as quais serão feitas nos tópicos III.2 e III.3 do presente Parecer<sup>2</sup>.

### III

#### III.1 Breve histórico da Ação Ordinária nº 90.00.03670-4/MG

8. Trata a demanda que deu origem à presente consulta da Ação Ordinária nº 90.00.03670-4/MG, ajuizada pela empresa Samarco Mineração S/A contra a União, objetivando afastar a exigência de recolhimento da CSLL, instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988<sup>3</sup>, sob o fundamento da inconstitucionalidade do art. 8º da Lei nº 7.689, de 1988<sup>4</sup>, e do art. 2º da Lei nº 7.856, de 24 de outubro de 1989<sup>5</sup>.

9. O D. Juízo Federal da 13ª Vara da Seção Judiciária de Minas Gerais julgou improcedente o pedido, rejeitando a tese de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988.

10. Em sede de apelação, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região – TRF 1ª Região, em 27 de novembro de 1991, deu “provimento à apelação para julgar procedente a ação, nos termos do pedido, invertendo-se os ônus da sucumbência”.

<sup>2</sup> Trechos extraídos do Parecer PGFN/CRJ/Nº 1.109/2015.

<sup>3</sup> Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências.

<sup>4</sup> ~~Art. 8º A contribuição social será devida a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988. — (Vide ADIN nº 15-2) (Execução suspensa pela RSF nº 11, de 1995)~~

<sup>5</sup> ~~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. — (Revogado pela Medida Provisória nº 413, de 2008). (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)~~

~~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. — (Revogado pela Medida Provisória nº 413, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)~~



11 Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs simultaneamente recursos especial e extraordinário, porém o TRF 1ª Região inadmitiu o especial por estar o dissídio fundado em tema de natureza constitucional.

12. Em decisão proferida em 17 de junho de 1993, o STF inadmitiu o recurso extraordinário, sob o fundamento de falta de cópia do acórdão do Plenário do TRF em que se reconheceu a inconstitucionalidade da CSLL.

### III.2 Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011

13. É firme a posição desta Coordenação-Geral no sentido de que, além das alterações da legislação tributária, a consolidação da jurisprudência do STF em sentido diverso daquele sufragado na decisão tributária transitada em julgado também representa, em determinadas hipóteses, alteração do suporte jurídico capaz de fazer cessar, prospectivamente, a eficácia vinculante de decisão judicial transitada em julgado sobre relação de trato continuado.

14. De acordo com o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011<sup>6</sup>, “possuem força para,

---

<sup>6</sup> (...)

15. Deixando de lado as possibilidades de alterações nos **suportes fáticos** capazes de fazer cessar a eficácia vinculante da decisão tributária passada em julgado, que são inúmeras, tantas quantas permite a liberdade humana, passa-se a centrar o foco no aspecto que verdadeiramente interessa ao presente Parecer, donde vem a pergunta: **quais são as alterações nas circunstâncias jurídicas existentes ao tempo da prolação da decisão tributária posteriormente transitada em julgado que são capazes de fazer cessar a sua eficácia vinculante?**

16. Para que se responda a essa pergunta, há que se manter em mente, como verdadeira premissa, o seguinte: **as modificações nas circunstâncias jurídicas existentes ao tempo da prolação da decisão tributária posteriormente transitada em julgado capazes de fazer cessar a sua eficácia vinculante são aquelas que, quando ocorridas, fazem surgir uma relação jurídica tributária nova, diversa da deduzida inicialmente na demanda e, por isso mesmo, não alcançada pelos limites objetivos da coisa julgada ali formada. Portanto, são aquelas que impactam ou alteram o próprio sistema jurídico vigente - assim entendido como o conjunto de normas (regras e princípios) predestinadas a disciplinar o convívio social -, representando, de certa forma e sob algum aspecto relevante, “direito novo”.**

17. Fixada essa premissa, faz-se possível identificar, como um primeiro e mais óbvio exemplo desse tipo de circunstância jurídica, as **alterações da legislação tributária**, cujo advento acarreta o surgimento de uma relação jurídica tributária nova e, por isso mesmo, é capaz de fazer cessar a eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado formada com base na legislação anterior: é o que se tem, por exemplo, quando uma empresa é considerada, em sentença transitada em julgado, isenta do pagamento de determinado tributo e, posteriormente, a lei que lhe confere tal isenção é revogada; ora, a referida sentença foi proferida quando vigente uma determinada ordem jurídica em que existia norma conferindo



com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, precisamente por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade, os seguintes precedentes do STF: (i) todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade, independentemente da época em que prolatados; (ii) quando posteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC; (iii) quando anteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e sejam confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte”<sup>7</sup>.

15. Nessa toada, prescreve o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 que, “com o advento do precedente objetivo e definitivo do STF, quando no sentido da constitucionalidade da lei tributária, o Fisco retoma o direito de cobrar o tributo em relação aos fatos geradores ocorridos daí para frente, sem que, para tanto, necessite ajuizar ação judicial; por outro lado, com o advento do precedente objetivo e definitivo do STF, quando no sentido da inconstitucionalidade da lei tributária, o contribuinte-autor deixa de estar obrigado ao recolhimento do tributo, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que, para tanto, necessite ajuizar ação judicial”<sup>8</sup>.

---

a isenção reconhecida; com a revogação dessa norma, a anterior sentença transitada em julgado deixa de produzir efeitos para o futuro, o que permite que o Fisco passe a cobrar, do contribuinte-autor, o tributo em relação aos fatos geradores por ele praticados dali para frente.

18. Registre-se, aliás, que a doutrina e a jurisprudência pátrias já há algum tempo vêm reconhecendo, sem maiores controvérsias, que a decisão transitada em julgado sob a égide de uma dada ordem normativa perde seus efeitos vinculantes, para o futuro, com o advento de uma nova legislação, não sendo apta a disciplinar atos praticados com base na ordem normativa sobrevinda; nesse sentido, vale conferir elucidativo acórdão recentemente proferido pela Corte Especial do STJ:

(...)

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.** (grifos no original)

<sup>7</sup> Trecho extraído do item 99, alínea “ii”, do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011.

<sup>8</sup> Trecho extraído do item 99, alínea “iii”, do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011.



16. Explica-se: defende o aludido Parecer que, se o contribuinte tiver, a seu favor, decisão judicial transitada em julgado em que foi declarada a inconstitucionalidade de tributo e, se, em momento posterior, o STF manifestar-se pela constitucionalidade da exação, a Administração Tributária Federal poderá cobrar o tributo em relação aos fatos geradores ocorridos após o trânsito em julgado da decisão do STF. Nunca em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente!

17. Por outro lado, a situação inversa também é amparada no Parecer. Assim, na hipótese de o contribuinte possuir decisão judicial transitada em julgado em que foi declarada a constitucionalidade de tributo e, depois, o STF pronunciar-se pela inconstitucionalidade da exação em decisão transitada em julgado, o contribuinte-autor poderá deixar de recolher o tributo, tido por constitucional na decisão que lhe prejudicava, com relação aos fatos geradores futuros.

18. A Constituição Federal de 1988, ao prever a coisa julgada material como direito fundamental no ordenamento jurídico pátrio, consagra os postulados da segurança jurídica e da proteção da confiança às questões submetidas ao crivo do Poder Judiciário.

19. Nos termos do art. 502 do novo CPC, o instituto da coisa julgada material é definido como a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso, assegurando ao litigante, como regra, o *status* de definitividade à solução dada ao litígio.

20. Nesse sentido, a coisa julgada evoca a necessidade social de serem definidas situações de incerteza, a fim de garantir estabilidade e pôr fim aos conflitos dos jurisdicionados, operando-se como lei entre as partes.

21. Patente é a força da decisão judicial transitada em julgado, entretanto, não se pode olvidar que o seu alcance encontra limites e contornos objetivos, materializados por meio do pedido formulado pela parte autora e dos termos em que exarada a decisão. Ou seja, a sentença terá força normativa dentro dos limites da lide e das questões nela decididas e apreciadas. Nas lições de Alexandre Freitas Câmara<sup>9</sup>:

---

<sup>9</sup> Lições de direito processual civil, vol. I. 15ª ed. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2006, p. 490.





O que não tiver sido objeto do pedido, por não integrar o objeto do processo, não será alcançado pelo manto da coisa julgada, (...) apenas aquilo que foi deduzido no processo e, por conseguinte, objeto de cognição judicial, é alcançado pela autoridade de coisa julgada. (grifou-se)

22. Desse modo, a autoridade da coisa julgada material torna intangível apenas o conteúdo da norma jurídica concreta firmada na decisão judicial.

23. Mantidas, portanto, as circunstâncias de fato e de direito – incluídos aqui os diplomas normativos e os precedentes do STF acima listados –, a coisa julgada formada se reveste do atributo da definitividade, incidindo sobre os desdobramentos futuros da relação de trato continuado nela discutida.

24. A imutabilidade da coisa julgada, por conseguinte, recairá sobre os desdobramentos da declaração que reconhece a inexistência da relação jurídico-tributária quando conservadas as circunstâncias de fato e de direito vigentes ao tempo da decisão – por outro lado, modificados os fatos ou o direito sob os quais fora formado o juízo de certeza, cessam, a partir de tal alteração, os efeitos prospectivos da decisão diante da presença da cláusula *rebus sic stantibus*.

25. Essa é a exegese do art. 505 do CPC<sup>10</sup>, o qual confirma que a alteração do direito ou dos fatos existentes ao tempo da prolação da decisão acarreta o surgimento de uma relação jurídica nova, não apreciada, já que inexistente à época, quando da decisão proferida.

26. Como adstrita a um estado de fato e de direito específico, a eficácia da decisão judicial de relação continuativa se limita, em consequência, às suas circunstâncias originais. Ou seja, os efeitos decorrentes da coisa julgada incidem tão-somente sobre a específica relação jurídica deduzida em juízo e particularmente apreciada.

27. Logo, a decisão judicial transitada em julgado deve deixar de produzir efeitos sobre os desdobramentos da relação jurídico-tributária de trato continuado judicializada a partir

---

<sup>10</sup> 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.





da modificação do seu suporte fático ou jurídico, pois se estará diante de uma nova relação, diferente da alegada inicialmente na demanda.

28. **A modificação fática ou jurídica superveniente, então, não atinge a coisa julgada – esta permanece indiscutível em relação às circunstâncias em que proferida, mas somente sobre elas.**

29. Insta destacar que a cessação dos efeitos da coisa julgada deve ser automática, na medida em que “o precedente objetivo e definitivo do STF em sentido diverso do sufragado na anterior decisão tributária transitada em julgado faz surgir uma relação jurídica de direito material – sob algum aspecto – nova, que, não tendo sido deduzida pelo autor da demanda e, assim, apreciada na correspondente coisa julgada, não se encontra compreendida em seus limites objetivos”<sup>11</sup>, e, portanto, não precisa ser objeto de prévio pronunciamento judicial para que ocorra.

---

<sup>11</sup> **c) A cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado é automática, independe de prévio reconhecimento judicial**

61. A resposta à questão ora analisada – ou seja: saber se a cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado, pelas razões acima expostas, opera-se automaticamente ou, ao revés, se depende de prévio pronunciamento judicial - não exige muito esforço para ser encontrada, até porque resulta diretamente dos conceitos e das conclusões já expostas mais acima. É que, conforme exaustivamente demonstrado ao longo deste Parecer, o precedente objetivo e definitivo do STF em sentido diverso do sufragado na anterior decisão tributária transitada em julgado faz surgir uma relação jurídica de direito material - sob algum aspecto - nova, que, não tendo sido deduzida pelo autor da demanda e, assim, apreciada na correspondente coisa julgada, não se encontra compreendida em seus limites objetivos. Conseqüência **natural** disso é que a eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado **simplesmente** não alcança a nova relação jurídica (assim como, pelo mesmo raciocínio, não alcança todas as outras relações jurídicas, de que eventualmente faça parte o autor da correspondente demanda judicial, que não tenham sido deduzidas nessa demanda); daí porque se diz que essa eficácia vinculante deixa de operar dali para frente.

62. Parece certo, portanto, que a cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado anterior, ou, dito de outra forma, a sua incapacidade de alcançar a nova relação jurídica de direito material surgida a partir do advento do precedente do STF (ou nascida em razão de qualquer outra circunstância jurídica ou fática nova), **não precisa ser objeto de pronunciamento judicial para que se considere verificada, eis que é mera decorrência lógica dos limites objetivos que balizam o alcance da eficácia das decisões judiciais, operando-se, assim, de forma natural e automática.**

63. Exatamente na linha ora exposta, confira-se lição de JUVÊNCIO VASCONCELOS VIANA:

*“(...) diante do silêncio da lei, a relevante alteração fático-jurídica pode já diretamente trazer mudança no trato da relação continuativa, passando a ser considerada de logo pelas partes. A modificação dar-se-ia independente de ação de revisão. Tratando-se de fato novo, e sem que este necessariamente imponha a revisão do quanto se decidiu, é possível supor que a eficácia da sentença (e a autoridade da coisa julgada) simplesmente não atinge o fato superveniente (ou a relação jurídica que a partir dele se constitua) por que se limita a regular a situação posta na demanda, o objeto do processo e, assim, objeto do julgamento.*

*Cuida-se muito mais de operação mental de verificação precisa dos limites da autoridade da coisa*



---

*julgada, ante a superveniência do elemento fático-jurídico relevante.”<sup>11</sup>*

64. É certo, todavia, que a desnecessidade de prévio ajuizamento de ação judicial a fim de que se tenha como cessada, nos termos acima assinalados, a eficácia de decisão tributária transitada em julgado, poderia, numa análise apressada, parecer ofender o disposto no art. 471, inc. I do CPC<sup>11</sup>, que exige o ajuizamento da chamada “ação revisional” para que se possa “rever” o estatuído nas decisões transitadas em julgado reguladoras de relações jurídicas de direito material continuadas, quando alterados os fatos ou o direito existentes à época da sua prolação. Essa ofensa, todavia, e segundo aqui se entende, não vai além das aparências.

65. É que, na linha do ensinamento do Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI sobre o tema - ao qual se adere plenamente, razão por que será de certo modo reproduzido a seguir -, o art. 471, inc. I do CPC somente é aplicável em situações específicas e excepcionais, quando, **por expressa previsão legal**, haja a exigência de que a eventual alteração no suporte jurídico ou fático existente ao tempo da prolação de decisão (reguladora de relação jurídica de direito material de trato continuado) seja reconhecida mediante específico pronunciamento judicial, para que, só então, possa produzir uma das conseqüências que lhe são próprias, a saber, a cessação da eficácia vinculante da anterior decisão transitada em julgado<sup>11</sup>. Nesses casos específicos e excepcionais, **por uma opção legislativa cuja racionalidade não cabe aqui perquirir**, o beneficiado ou prejudicado pela alteração nas circunstâncias fáticas ou jurídicas possui o direito - potestativo, no caso - de requerer e obter, junto ao Poder Judiciário, a revisão do que estatuído na sentença, que, enquanto não revista, continuará produzindo efeitos.

66. É o que se tem, por exemplo, em relação às sentenças transitadas em julgado que fixem o valor a ser pago mensalmente a título de alimentos, ou de aluguel decorrente de contrato de locação; tanto em um quanto no outro caso, alteradas as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes à época da prolação da decisão transitada em julgado, cumpre ao interessado promover a correspondente ação revisional, nos termos, respectivamente, dos artigos 1.699 do Código Civil<sup>11</sup> e 19 da Lei n. 8.245/91<sup>11</sup>, caso pretenda obter o ajuste dos valores nela fixados na à nova realidade de fato ou de direito advinda. Salta aos olhos que, nesses dois casos, a cessação da eficácia da decisão transitada em julgado em razão da nova situação de direito ou de fato não poderá ser tida como automática, de modo que **não** é dado ao devedor de alimentos ou de aluguel, por conta própria, à luz da nova realidade, simplesmente deixar de pagar o valor que lhe foi imposto na sentença, ou decidir pagá-lo a menor; para tanto, deverá recorrer ao Poder Judiciário.

67. O que de fato importa que se tenha em mente, todavia, é que **a necessidade de prévio pronunciamento judicial** para que se tenha reconhecida a cessação da eficácia da decisão transitada em julgado em face da alteração das circunstâncias fáticas ou jurídicas sob as quais o juízo de certeza nela contido se formou **é excepcional, apenas se impondo quando expressamente exigida por lei específica**. Ainda na lição de TEORI ALBINO ZAVASCKI, “a ação de revisão é indispensável apenas quando a relação jurídica material de trato continuado comportar, por disposição normativa, o direito potestativo antes referido.(...). Afora casos dessa natureza, a modificação do estado de fato ou de direito **produz imediata e automaticamente a alteração da relação jurídica mesmo quando esta tiver sido certificada por sentença, conforme anteriormente assinalado.**<sup>11</sup>”

68. Assim, inexistindo específica previsão legal a exigir o prévio ajuizamento de ação revisional, a cessação da eficácia vinculante da decisão transitada em julgado em razão do advento de nova circunstância fática ou jurídica se opera automaticamente, **como mera e natural decorrência lógica do que se entende por limites objetivos da coisa julgada**. Aplicando-se esses conceitos ao universo do Direito Tributário, tem-se que, ante a inexistência de lei específica prevendo o oposto, a cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado face ao advento de nova circunstância jurídica - mais precisamente, face ao advento de precedente definitivo e objetivo do STF em sentido diverso do nela sufragado -, opera-se de modo automático, **independentemente do prévio ajuizamento de qualquer ação, muito menos da revisional de que trata o art. 471, inc. I do CPC**.

69. Daí que as conseqüências mais acima elencadas (no parágrafo 59 deste Parecer) como sendo decorrentes da cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado em face do advento de precedente objetivo e definitivo contrário do STF, operam-se, também, independentemente de prévio pronunciamento judicial nesse sentido. Assim: **(i) se o precedente do STF for favorável ao Fisco, a partir do seu advento a Fazenda Nacional simplesmente pode voltar a cobrar o**



30. Desse modo, como a cessação dos efeitos da sentença transitada em julgado ocorre, imediata e automaticamente, quando da alteração dos suportes fático ou jurídico existentes à época da prolação da decisão, a partir de tal momento, brota um novo campo de tributação, não havendo que se falar em surpresa para o contribuinte na retomada do direito do Fisco de cobrar o tributo pelos fatos geradores praticados a partir de então.

31. Ausente o fator surpresa, já que alteradas as circunstâncias originais, inexistente violação ao princípio da segurança jurídica e aos seus corolários, quais sejam, os princípios da proteção da confiança e da não surpresa, nos futuros lançamentos a serem realizados pelos agentes fazendários.

32. Na verdade, prestigiar a manutenção de uma decisão judicial contrária à nova realidade jurídica seria conferir ao pronunciamento judicial força superior ao próprio Direito,

---

**correspondente tributo**, em relação aos fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor dali para frente, sem que, para tanto, seja necessário obter prévio pronunciamento judicial; **(ii)** diversamente, se o precedente do STF for desfavorável ao Fisco, **a partir do seu advento o contribuinte-autor simplesmente pode deixar de recolher o correspondente tributo**, em relação aos fatos geradores ocorridos dali para frente, sem que, para tanto, seja necessário obter prévio pronunciamento judicial.

70. Note-se que, na situação posta na alínea **“ii”** acima, o não pagamento, pelo contribuinte-autor, da exigência tributária considerada inconstitucional pelo Plenário do STF, **não** deverá ser, de qualquer forma, obstaculizado pelo Fisco, tampouco deverá gerar procedimentos voltados à atuação e à cobrança do que deixar de ser pago; e isso, por óbvio, desde que o não pagamento seja relativo a fatos geradores ocorridos **após** o advento do precedente definitivo e objetivo da Suprema Corte no sentido da inconstitucionalidade da exigência tributária em questão, eis que, **antes disso**, a obrigação de recolher o tributo se impunha em face da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado, até então operativa.

71. Já no que pertine à situação posta na alínea **“i”** acima, impende esclarecer que a exigência do tributo pelo Fisco, mediante lançamento e a sua posterior cobrança em execução fiscal, em relação aos fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor **após** o advento do precedente definitivo e objetivo do STF, sem que, para tanto, seja necessário o ajuizamento de ação judicial, não representa ofensa ao princípio do acesso à justiça, ou, tampouco, aos princípios do contraditório e da ampla defesa, todos de estatura constitucional.

72. De fato, a preservação do primeiro princípio - o do acesso à justiça -, dá-se mediante a ampla possibilidade, sempre aberta ao contribuinte-autor, de ajuizar a correspondente e adequada ação judicial a fim de impedir a exigência do referido tributo pelo Fisco (tutela preventiva), ou de afastar a exigência eventualmente já efetuada (tutela repressiva), o que poderá ser alcançado, inclusive, antecipadamente, mediante medida processual de urgência; já a preservação dos segundos princípios, - os da ampla defesa e do contraditório -, é garantida ao se assegurar o seu pleno exercício, ainda que de forma diferida, nos autos do processo administrativo fiscal tendente a constituir o correspondente crédito tributário, regulado pelo Decreto n. 70.235/72 (com possibilidade de suspensão da exigibilidade do crédito em decorrência da apresentação de impugnação pelo sujeito passivo – art. 151 inc. III do CTN), assim como em eventuais autos judiciais, na - provável - hipótese de o contribuinte-autor ajuizar ação visando impugnar a cobrança. (grifos no original)



além de tratar de modo desigual os contribuintes que se encontrassem sujeitos àquela mesma tributação<sup>12</sup>.

### **III.3 RE nº 138.284/CE e ADI nº 15-2/DF – alcance da coisa julgada anterior aos precedentes do STF – hipóteses de aplicação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011**

33. É cediço que o STF firmou o entendimento acerca da constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, que instituiu a CSLL, assentando a Colenda Corte pela viabilidade da cobrança da exação.

34. O RE nº 138.284/CE<sup>13</sup> desponta como um dos julgados pioneiros do STF nesse sentido. Outrossim, a matéria foi decidida, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, por meio da ADI nº 15-2/DF<sup>14</sup>, cuja ementa segue abaixo:

EMENTA: I. 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

<sup>12</sup> Considerações extraídas do artigo de Marcus Abraham, intitulado de "Limitação temporal dos efeitos da coisa julgada sobre a Cofins das sociedades civis", da revista Dialética de Direito Tributário nº 186, de março/2011, p. 60.

<sup>13</sup> STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, julgado em 01/07/1992.

<sup>14</sup> STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 14/06/2007.



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.

35. Desse modo, na esteira da posição firmada no Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, com a nova hermenêutica posta através do julgamento do RE nº 138.284/CE – decisão esta que se enquadra nos termos do aludido Parecer como hábil a alterar o suporte jurídico vigente –, vê-se modificada a situação jurídica de relação deduzida em coisas julgadas pretéritas, objeto da cláusula *rebus sic stantibus*, nascendo, por conseguinte, uma nova e diferente relação tributária, independentemente da existência de coisa julgada anterior.

36. Nessa linha de raciocínio, a tese defendida por esta Coordenação-Geral é de que, com o advento do RE nº 138.284/CE, foi estabelecido um novo suporte jurídico, o qual não foi objeto de análise pelo órgão julgador em ações anteriores ao julgamento citado, razão pela qual não há como a autoridade da coisa julgada anteriormente formada alcançar os desdobramentos futuros da relação de trato continuado após o novo precedente do STF, pois surgiu, a partir de então, uma nova relação tributária, jamais apreciada por decisão outrora transitada em julgado.

37. Em outras palavras, os efeitos de decisão transitada em julgado que reconhece, em favor do contribuinte, a inexigibilidade da CSLL à luz da Lei nº 7.689, de 1988, passam a não mais incidir sobre os fatos geradores por ele praticados após a alteração das balizas jurídicas deduzidas na ação – no caso, decisão do STF, que conferiu nova disciplina à matéria e tornou, então, válida e exigível a contribuição.

38. Quanto ao marco temporal à cessação dos efeitos da coisa julgada anterior aos precedentes listados, cumpre observar os limites fixados no Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011<sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> **d) O advento de precedente definitivo e objetivo do STF considera-se ocorrido na data do trânsito em julgado da respectiva decisão. As situações pretéritas devem ser excepcionadas**

73. Como a cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado contrária ao posterior entendimento sufragado pela Suprema Corte, conforme demonstrado no item anterior, dá-se de forma automática, vale dizer, independentemente de prévio pronunciamento judicial nesse sentido, pode-se afirmar que o direito de que dispõe o Fisco de voltar a exigir o tributo (tido por inconstitucional pela coisa julgada), ou de que dispõe o contribuinte-autor de deixar de pagar o tributo (tido por constitucional pela coisa julgada), surge com o advento do precedente objetivo e definitivo do STF, **o que, por sua vez, somente pode-se considerar ocorrido com o seu trânsito em julgado; é que, antes disso, por**





**óbvio, o entendimento firmado no acórdão do STF ainda pode ser alterado, de modo que esse entendimento ainda não pode ser tido como realmente definitivo.**

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

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

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

77. Essa nova exigência, relativa aos fatos geradores anteriores ao presente Parecer, tendo como marco inicial a data, no passado, do advento da decisão do STF, além de causar ao contribuinte-autor **surpresa** que não parece compatível com a segurança jurídica e a confiança que devem iluminar as relações travadas entre o Fisco e os contribuintes, também representaria **ofensa direta ao disposto no art. 146 do CTN**, segundo o qual *“a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”*. Esse dispositivo legal, cuja essência claramente se inspira nos já invocados princípios da não surpresa e da proteção da confiança, veda que **novos critérios jurídicos** introduzidos pela Administração Pública Tributária em sua atividade de lançar atinja fatos geradores ocorridos em momento **anterior** à sua introdução, o que parece impedir que o entendimento contido no presente Parecer - que, inequivocamente, configura um novo critério jurídico relativo a lançamento tributário - aplique-se às situações que lhe são pretéritas.

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



39. No caso dos precedentes do STF ora em apreço (RE nº 138.284/CE – trânsito em julgado em 29 de setembro de 1992 e ADI nº 15-2/DF – trânsito em julgado em 12 de setembro de 2007), como as datas do trânsito em julgado ocorreram em data anterior à publicação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, em prestígio aos princípios da segurança jurídica, da não surpresa e da proteção da confiança, o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 fixa a data de sua publicação, qual seja, 26 de maio de 2011, como baliza temporal à cessação dos efeitos da coisa julgada na hipótese de ter havido inércia dos agentes fazendários em relação aos fatos geradores ocorridos após o advento da decisão do STF.

40. Entretanto, não tendo havido inércia dos agentes fazendários, ou seja, se o Fisco, observado o prazo decadencial, tiver efetuado a cobrança relativa aos fatos geradores ocorridos a partir do trânsito em julgado do novo precedente do STF, tais lançamentos deverão ser mantidos e resguardados, já que, no caso, não há que se falar em violação aos princípios da segurança jurídica e aos seus corolários, quais sejam, os princípios da proteção da confiança e da não surpresa.

41. Por derradeiro, importante esclarecer que não há necessidade/utilidade de ser alegado um precedente único e exclusivo do STF para a cessação dos efeitos de anterior coisa julgada tributária desfavorável à Fazenda Nacional, em que fora reconhecida a inexistência de uma dada relação jurídico-tributária de trato continuado face à

---

#### **lançamento.**

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

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

81. Assim, os precedentes objetivos e definitivos da Suprema Corte, advindos **após a publicação deste Parecer**, no sentido, por exemplo, da constitucionalidade de determinado tributo, fazem cessar, automaticamente, a eficácia das decisões tributárias transitadas em julgado que lhes forem contrárias, de modo que, assim que os respectivos acórdãos transitarem em julgado, o Fisco poderá voltar a cobrar os tributos relativos aos fatos geradores praticados pelos contribuintes-autores a partir de então. (grifos no original)





inconstitucionalidade da respectiva lei tributária de incidência (no caso, a CSLL), porque o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 sustenta a tese de que tanto decisões do STF em controle concentrado ou difuso (desde que observadas certas condições) seriam aptas a cessar, prospectivamente, os efeitos de decisão transitada em julgado. Assim, entende-se que tanto o RE nº 138.284/CE e a ADI nº 15-2/DF são precedentes aptos a cessar a eficácia vinculante de coisa julgada anteriormente formada em sentido contrário.

42. Eventual fixação de um único precedente poderia reduzir o alcance de proteção das cobranças administrativas já efetivadas pela autoridade fiscal e também o potencial de ação do Fisco, caso o precedente eleito não fosse um dos pioneiros ou fosse anterior à coisa julgada cuja eficácia prospectiva se entende cessada.

43. Constatado que aludida lei tributária foi reconhecida como constitucional por precedente objetivo e definitivo do STF<sup>16</sup>, havendo reiteração do entendimento em decisões posteriores da Suprema Corte, e, nesse ínterim, a autoridade fiscal tenha procedido a cobrança administrativa do tributo, o Procurador poderá, observada a data do fato gerador, o devido prazo decadencial e a(s) data(s) de trânsito em julgado da(s) decisão(ões) do STF e da decisão cuja eficácia prospectiva se entende cessada, focar no precedente objetivo e definitivo que melhor salvguarde, para o entendimento do Juízo, a cobrança administrativa realizada, sem prejuízo de indicar o precedente mais remoto e enquadrável nos termos do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011.

44. É possível, então, que, se a cobrança for referente a fato gerador posterior ao trânsito em julgado da ADI nº 15-2/DF, ainda que o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 não crie distinção, invocar também tal precedente como instrumento de defesa da tese sustentada por esta Procuradoria-Geral, já que certamente se afigura como mais palpável para o reconhecimento da cessação da eficácia da coisa julgada pelo Judiciário. Por outro lado, a

---

<sup>16</sup> “Possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, precisamente por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade, os seguintes precedentes do STF: (i) todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade, independentemente da época em que prolatados; (ii) quando posteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC; (iii) quando anteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e sejam confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte”.  
(Trecho extraído do item 99, alínea “ii”, do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011)



princípio, de nada adiantaria alegar a ADI nº 15-2/DF se a cobrança fosse relativa a ano-base a ela anterior.

45. Por conseguinte, em cada caso concreto, o Procurador deverá, além de examinar os outros requisitos apontados no item 43 deste Parecer, observar as datas de trânsito em julgado das decisões do STF e daquela favorável ao contribuinte (cuja eficácia se pretende ver cessada), e, a partir de tal análise, ponderar qual decisão deve ser destacada para a defesa da tese contida no Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, a fim de contemplar o maior alcance de cobranças realizadas no caso concreto e tentar valer-se, concomitantemente, da decisão de maior impacto para o convencimento do Juízo.

#### **III.4 Questionamento da PFN/MG – e-dossiê nº 10080.000724/0916-05**

46. Esclarecidas as questões acima, passa-se ao exame da indagação formulada pela PFN/MG, por meio do e-dossiê nº 10080.000724/0916-05.

47. Como inicialmente mencionado, o caso ora em análise se revela como um exemplo dos limites da eficácia temporal de decisão judicial transitada em julgado que trata de relação jurídica de trato continuado ante a aplicação de novo precedente do STF, hábil a fazer cessar, prospectivamente, os efeitos da coisa julgada na Ação Ordinária nº 90.00.03670-4/MG.

48. Para melhor compreensão da matéria, colacionam-se aqui as seguintes datas: a) ajuizamento da ação: 3 de maio de 1990; b) prolação da sentença: 30/11/1990; c) juízo de julgamento da apelação: 27 de novembro de 1991; d) trânsito em julgado do RE nº 138.284/CE: 29 de setembro de 1992; e) julgamento do recurso extraordinário: 17 de junho de 1993; f) trânsito em julgado da Ação Ordinária nº 90.00.03670-4/MG: 23 de agosto de 1993 e g) cobrança da CSLL: anos-calendário de 2000 a 2003.

49. Abre-se breve parêntese para esclarecer que, embora tenha sido interposto recurso extraordinário face à decisão do recurso de apelação, em seu julgamento não foi apreciado o mérito da questão em litígio (constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988), mas apenas a análise de aspectos formais do processo (falta de documento), razão pela qual o



marco temporal a ser utilizado, no presente caso, para demarcar o alcance da coisa julgada deve ser o do recurso da apelação, pois, no julgamento da apelação, que o mérito da demanda foi apreciado e efetivamente decidido.

50. Assim, por óbvio, os suportes fático e jurídico da controvérsia apreciados pelo órgão julgador se limitam aos existentes na data da prolação da decisão que reconhece a inexistência da relação jurídico-tributária, pois esta não alcança atos e suportes futuros, já que, à época, inexistentes, não inibindo, em consequência, a eficácia do suporte jurídico superveniente.

51. Nessa toada, o TRF 1ª Região, no julgamento proferido em 27 de novembro de 1991, deliberou, à luz do suporte jurídico à época vigente, acerca da incidência ou não da CSLL sobre a parte autora, concluindo pela tese da inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, e, em consequência, pelo afastamento da exigência de recolhimento da CSLL, instituída pela mencionada lei, para a empresa Samarco Mineração S/A.

52. O acórdão da Ação Ordinária nº 90.00.03670-4/MG foi exarado à luz do caso concreto e assim deve ser interpretado, ou seja, à égide do pedido formulado na inicial da ação e dos suportes fáticos e jurídicos, à época, existentes, bem como do dispositivo da decisão judicial transitada em julgado.

53. Com o advento do RE nº 138.284/CE (trânsito em julgado: 29 de setembro de 1992), conseqüentemente, foi estabelecido um novo suporte jurídico, o qual não foi objeto de análise pelo órgão julgador na citada decisão, razão pela qual não há como a autoridade da coisa julgada ali formada alcançar os desdobramentos futuros da relação de trato continuado após 29 de setembro de 1992 (data da modificação do suporte jurídico para a incidência do tributo), pois surgiu, a partir de então, uma nova obrigação tributária, jamais apreciada pela decisão transitada em julgado que definiu o mérito da demanda.

54. Vê-se, desse modo, modificada a situação jurídica da relação deduzida em juízo, objeto da cláusula *rebus sic stantibus*, nascendo, por conseguinte, uma nova e diferente relação tributária, independentemente da existência de coisa julgada já anteriormente formada relativa aos fatos e suporte jurídico pretéritos.



55. Logo, os efeitos da decisão transitada em julgado na Ação Ordinária nº 90.00.03670-4/MG, quais sejam, a inexigibilidade da CSLL à parte autora, passam a não mais incidir sobre os fatos geradores por ela praticados após a alteração das balizas jurídicas deduzidas na ação.

56. Portanto, apesar de a empresa Samarco Mineração S/A possuir, a seu favor, decisão judicial transitada em julgado em que foi declarado o direito de não recolhimento da CSLL, instituída pela Lei nº 7.689, de 1988, não há que se falar em proteção à coisa julgada, na medida em que houve modificação do suporte jurídico, através do julgamento do RE nº 138.284/CE, que conferiu nova disciplina à matéria e tornou, então, válida e exigível a contribuição.

57. A data do trânsito em julgado do RE nº 138.284/CE (29 de setembro de 1992) demarca, portanto, o limite da eficácia temporal da decisão judicial, produzida na Ação Ordinária nº 90.00.03670-4/MG, que declara a inexistência de relação jurídico-tributária.

58. Pelo exposto, está em consonância com o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 o entendimento de que as infrações lavradas pelos agentes fiscais ora delineadas no e-dossiê nº 10080.000724/0916-05 foram realizadas em decorrência da alteração do suporte jurídico (RE nº 138.284/CE) vigente à época da prolação da decisão, a qual instituiu uma nova relação jurídico-tributária para a incidência da CSLL, fazendo cair por terra, imediata e automaticamente, os efeitos prospectivos da coisa julgada formada na Ação Ordinária nº 90.00.03670-4/MG.

59. Em outras palavras, esta Coordenação-Geral conclui pelo restabelecimento das inscrições quanto aos créditos tributários decorrentes dos processos administrativos nº 10680.724436/2013-62, nº 10680.018089/2005-25 e nº 10680.018088/2005-81, com o prosseguimento da cobrança em face da empresa Samarco Mineração S/A.

60. Por derradeiro, a fim de que os autos de infração não padeçam de vício insanável, é imperioso que neles tenha sido indicado o fundamento jurídico correto para a cobrança (novo precedente do STF), já que a sua omissão impede o pleno exercício das



garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo tributário. Sobre a matéria, veja excertos do Parecer PGFN/CRJ/Nº 1.433/2013<sup>17</sup>.

### III.5 Lista de dispensa de contestar e de recorrer da PGFN

61. A título de melhor compreensão da matéria, sugere-se a modificação do resumo e observação contidos no item 1.12, alínea “a”, da Lista de Dispensa de Contestar e de Recorrer desta Procuradoria-Geral, nos moldes abaixo delineados:

#### 1.12 – CSLL

a) Inexistência de relação jurídico-tributária – coisa julgada – superveniência das Leis nº 7.856/89, nº 8.034/90, LC nº 70/91, nº 8.212/91, nº 8.383/91 e nº 8.541/92

REsp nº 1.118.893/MG (tema nº 340 de recursos repetitivos)

---

<sup>17</sup> (...)

4. Consoante narrado, os questionamentos da CDA decorrem da súmula nº 392/STJ<sup>17</sup> e do RESP nº 1.045.472/BA, julgado na forma do art. 543-C do CPC. Aquela Coordenação-Geral entende que, em princípio, o STJ não admite a substituição ou emenda da Certidão de Dívida Ativa quando houver erros relativos à própria constituição do crédito tributário, mas que existiria margem interpretativa para se definir o enquadramento dos vícios passíveis de ocorrência como erro formal e erro material. Permitir-se-ia, assim, a correção de erros relacionados tanto à certidão como também ao próprio ato de inscrição, desde que a constituição do crédito esteja hígida.

(...)

7. Entende-se, nesse contexto, que se pode interpretar o julgado no sentido de que a exigência de novo lançamento somente se justificaria em face da ocorrência de um vício no procedimento de constituição do crédito tributário que antecederia a inscrição. Desse modo, por exemplo, se o contribuinte tiver sido autuado com base em fundamentos equivocados e tais fundamentos constarem na inscrição, não será admissível a emenda ou substituição da certidão. Pode-se, assim, depreender que, nos casos em que o vício na inscrição decorre de defeito que não se estende ao procedimento de constituição do crédito tributário, é possível substituir ou emendar a Certidão de Dívida Ativa.

(...)

11. Pode-se entender, assim, que a modificação do título somente não é facultada nos casos que impliquem alteração do próprio lançamento. O STJ entende incabível a pretensão de se alterar o sujeito passivo da certidão na qual se fundamenta a execução fiscal, argumentando que seria caso de modificação do próprio lançamento tributário. A Corte Superior considera que a substituição ou emenda da Certidão de Dívida Ativa não pode servir para corrigir vícios que acarretem substancial modificação no lançamento do crédito tributário. Nesses casos, a certidão seria nula, porque o executado não teve oportunidade de defender-se de forma plena.

12. Por outro lado, o STJ interpreta que, quando a nulidade não gerar prejuízos à defesa do executado, não haveria motivo para o cancelamento da inscrição. Destarte, pode-se afirmar que a nulidade da Certidão de Dívida Ativa não deve ser declarada por eventuais falhas que não prejudicam o executado para que promova sua defesa.



**Resumo:** O STJ fixou o entendimento de que, transitada em julgado decisão judicial que reconheceu inexistir relação jurídico-tributária entre contribuinte e o fisco, face à inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, que instituiu a CSLL, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nas Leis nº 7.856/89, nº 8.034/90, LC nº 70/91, nº 8.212/91, nº 8.383/91 e nº 8.541/92, eis que estes diplomas apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei nº 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária.

**Observação 1:** Tal precedente não prejudica a tese contida no Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, a qual defende que, além das alterações da legislação tributária, a consolidação da jurisprudência do STF em sentido diverso daquele sufragado na decisão tributária transitada em julgado também representa, em determinadas hipóteses, alteração do suporte jurídico capaz de fazer cessar, prospectivamente, a eficácia vinculante de decisão judicial transitada em julgado sobre relação de trato continuado (ver Parecer PGFN/CRJ/Nº 975/2011 e Parecer PGFN/CRJ/Nº 1.109/2015). Ou seja, “com o advento do precedente objetivo e definitivo do STF, quando no sentido da constitucionalidade da lei tributária, o Fisco retoma o direito de cobrar o tributo em relação aos fatos geradores ocorridos daí para frente, sem que, para tanto, necessite ajuizar ação judicial; por outro lado, com o advento do precedente objetivo e definitivo do STF, quando no sentido da inconstitucionalidade da lei tributária, o contribuinte-autor deixa de estar obrigado ao recolhimento do tributo, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que, para tanto, necessite ajuizar ação judicial”<sup>18</sup>. Permite-se, portanto, a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos após o trânsito em julgado da decisão do STF, não atingindo fatos geradores pretéritos, salvo se o Fisco não se quedou inerte. Destarte, tanto a decisão proferida no REsp nº 1.118.893/MG quanto o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 resguardam as situações pretéritas à decisão do STF, ainda que contrárias ao posicionamento posteriormente firmado por essa Suprema Corte, quando houve inércia do agente fazendário. Em outras palavras, transitada em julgado, a favor do contribuinte, decisão judicial que declara a inconstitucionalidade da CSLL, instituída pela Lei nº 7.689/88, posterior decisão do STF, reconhecendo a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88 (decisão nos moldes descritos no Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011), não poderá produzir efeitos retrospectivos, salvo se não houve inércia dos agentes fazendários, caso em que os lançamentos deverão ser mantidos.

O assunto será debatido no julgamento dos temas nº 881 e 885 de repercussão geral.

**Observação 2:** Sobre a matéria, ver Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.449/2012 e Parecer PGFN/CRJ/Nº 1.109/2015.

Ver também itens 78 e 79 do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011:

78. Assim, tendo em conta o princípio da segurança jurídica e os seus consectários princípios da não surpresa e da proteção à confiança, bem como por força do que prevê o art. 146 do CTN, entende-se, aqui, que naquelas específicas hipóteses em que a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, em face do advento de precedente objetivo e definitivo do STF em sentido contrário ao nela sufragado, tenha ocorrido em momento anterior à publicação deste Parecer, e tendo havido inércia dos agentes fazendários, o termo a quo para o exercício, pelo Fisco, do

<sup>18</sup> Trecho extraído do item 99, alínea “iii”, do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011.



direito de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributo em questão é a data da publicação deste Parecer, o que significa dizer que apenas os fatos geradores praticados a partir desse instante poderão ser objeto de lançamento.

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

#### IV

62. Apresentadas as considerações acima, recomenda-se o encaminhamento do presente expediente à Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado de Minas Gerais – PFN/MG, bem como divulgação a todas as unidades da PGFN.

À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 25 de abril de 2017.

**LORETTA PAZ SAMPAIO**  
Procuradora da Fazenda Nacional





Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ  
Coordenação de Consultoria Judicial – COJUD

Registro nº 56.257/2017

## **DESPACHO PGFN/CRJ/2017**

**Documento:** Registro nº 00056257/2017

**Interessado:** PGFN/CRJ

**Ementa:** SIGILO – Informação protegida pelo sigilo profissional.

Limites da coisa julgada. Efeitos da superveniência de precedente do STF à decisão judicial tributária que trata de relação continuativa. Aplicação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011.

Trata-se de PARECER PGFN/CRJ/Nº 555/2017, da lavra da Procuradora LORETTA PAZ SAMPAIO, com o qual manifesto minha concordância.

À Consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 27 de abril de 2017.

**ROGÉRIO CAMPOS**

Coordenador-Geral da Representação Judicial  
da Fazenda Nacional

Aprovo. Recomenda-se o encaminhamento do presente parecer acompanhado do expediente à Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado de Minas Gerais – PFN/MG, bem como divulgação a todas as unidades da PGFN.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 27 de abril de 2017.

**CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO**

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário