

**BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A (DES)NECESSIDADE DE OBSERVAÇÃO
DO PARECER PGFN 492/2011 PELO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE
RECURSOS FISCAIS (CARF)**

BRIEF CONSIDERATIONS REGARDING THE (UN)NECESSITY OF TAKING
INTO CONSIDERATION THE “FORMAL VIEW” OF NATIONAL TREASURY
ATTORNEY’S OFFICE (PGFN) NUMBER 492/2011 BY THE TAX ADVISORY
ADMINISTRATIVE BOARD (CARF)

Márcio Rodrigo Frizzo e Jhonattan Siqueira Emerich¹

RESUMO

O instituto da coisa julgada permite o alcance da segurança jurídica necessária ao equilíbrio das relações jurídicas intersubjetivas, sendo que o respeito aos seus efeitos tem natureza de garantia constitucional, uma vez previsto através do art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal. Outrossim, o atual ordenamento jurídico infraconstitucional brasileiro corrobora a imperatividade dos efeitos da coisa julgada material, conceituando-a como a eficácia da sentença imutável. Contudo, através de tentativas doutrinárias e jurisprudenciais de apregoar a possibilidade de relativização do instituto em algumas circunstâncias, este vem sendo alvo de interpretações equivocadas e contrárias aos preceitos legais que versam sobre a matéria, tal como se observa das conclusões do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011.

PALAVRAS-CHAVES: Coisa julgada; Parecer PGFN 492/2011; Ilegalidade.

¹ Márcio Rodrigo Frizzo: Conselheiro representante dos Contribuintes na Primeira Seção de Julgamento perante o CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) do Ministério da Fazenda em Brasília - DF (Mandato 2012 - 2015), especialista em Direito e Planejamento Tributário pela SPEI (2004), especialista em Gestão Empresarial pela Univel (2004), com graduação em Direito pela Universidade Paranaense UNIPAR (2001) e formação como auxiliar contábil pelo Colégio Polivalente (1996). Atua como advogado tributarista há mais de 10 anos. Atualmente é professor titular da especialização MBA em Gestão Tributária da Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas de Cascavel - UNIVEL e ex-professor da matéria de Direito Tributário da graduação na Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas de Cascavel - UNIVEL. É diretor da Controlsul Consultoria Empresarial e sócio/diretor da Blazius, Frizzo & Lorenzetti Advogados Associados.
Jhonattan Siqueira Emerich: advogado na área tributária, cursando especialização em Direito Tributário no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.

ABSTRACT

The institute of “res judicata” allows reaching the necessary legal security to the balance of the intersubjective legal relations, and the respect of its effects has the nature of constitutional warrantee, established by the article n. 5, XXXVI, from the Federal Constitution. Furthermore, the current Brazilian infra-constitutional legal system corroborates the imperative effects of the material “res judicata”, conceptualizing it as the effectiveness of the immutable judicial judgement. However, through doctrinal and jurisprudential attempts to proclaim the possibility of relativizing the institute in some circumstances, this has been the target of misleading and contrary interpretations to legal provisions that deal with the subject, as it can be observed in the report’s conclusions from the National Treasury Attorney’s Office (PGFN) / CRJ / Number 492/2011.

KEYWORDS: “res judicata”; National Treasury Attorney’s Office’s report (PGFN) 492/2011; Illegality.

Introdução

O presente estudo tem por objetivo averiguar a ilegalidade do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, emitido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, e a necessidade/vinculação de sua observação pelo Conselho Administrativo da Receita Federal e demais órgãos da Administração Pública vinculados ao Ministério da Fazenda.

Isto pois, o citado Parecer determina que a autoridade fazendária desconsidere os efeitos da decisão transitada em julgado, sem qualquer manifestação prévia do Poder Judiciário, para realizar o lançamento de obrigação tributária, desde que tenha como fundamento decisão proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal contrária e superveniente àquela transitada em julgado.

Ocorre que é entendimento assente no próprio Supremo Tribunal Federal e, também, no Superior Tribunal de Justiça, que não há outra forma de desconstituição da coisa julgada senão pela ação rescisória prevista no art. 485, do Código de Processo Civil, sendo que passados os 2 (dois) anos decadenciais para seu ingresso, a decisão tida como coisa soberanamente julgada deve ser respeitada, mesmo diante de advento de entendimento posterior da Suprema Corte em sentido diverso.

Desta maneira, o presente trabalho mostra-se de crucial importância, pois a aplicação do Parecer PGFN 492/2011 tem sido matéria controvertida até mesmo no seio dos julgamentos dos processos administrativos no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, onde as Turmas divergem entre si sobre sua legalidade e necessária observação/vinculação.

Assim, num primeiro momento será trabalhado o conceito de *coisa julgada*, bem como a sua natureza de garantia constitucional e a impossibilidade de revogação de seus efeitos após o prazo decadencial da ação rescisória, realizando uma análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Posteriormente, num segundo momento, far-se-á necessário a comparação das conclusões do Parecer PGFN 492/2011 e sua consonância com o entendimento do Supremo Tribunal Federal no tocante ao respeito aos efeitos da coisa julgada. Ademais, será apresentada uma análise comparativa do Parecer com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça exarado em sede de Recurso Especial, julgado sob o rito do art. 543-C, do Código Processual Civil – Recursos Repetitivos –, sobre a possibilidade de cobrança de tributo do contribuinte que tenha decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade material da exação.

1 Da coisa julgada material e a imutabilidade de seus efeitos

O Código de Processo Civil, em seu art. 467, *caput*, conceitua coisa julgada material como “a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário”².

Posteriormente, o mesmo diploma legal complementa que nenhum juiz julgará questões já decididas, salvo em se tratando de relação jurídica continuativa nas quais sobrevenha modificação no estado de fato ou de direito, quando poderá pedir revisão do *decisum*³.

² BRASIL. Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869compilada.htm>. Acesso em: 17/07/2014.

³ BRASIL. Lei n.º 5.869. Ibid. Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo: I - se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobrevier 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.

É cediço que a coisa julgada é um instituto que tem por finalidade tornar possível o alcance da segurança nas relações jurídicas intersubjetivas, como bem preceitua o respeitável doutrinador Wambier (2006, p. 501):

Trata-se de instituto que tem em vista gerar segurança. A segurança, de fato, é um valor que desde sempre tem desempenhado papel de um dos objetivos do direito. O homem sempre está a procura de segurança e o direito é um instrumento que se presta, em grande parte, ao atingimento desse desejo humano. Por meio do direito, procura-se tanto a segurança no que diz respeito ao ordenamento jurídico como um todo, quanto no que tange às relações jurídicas individualizadas. É quanto a esta espécie de segurança que a coisa julgada desempenha o seu papel.⁴

Segundo os ensinamentos de Liebman (Apud DIDIER JR., 2010, p. 413), a coisa julgada pode ser definida como a qualidade de imutabilidade de determinada sentença e seus efeitos, nos seguintes termos:

Nisso consiste, pois, a autoridade da coisa julgada, que se pode definir, com precisão, como a **imutabilidade do comando emergente de uma sentença**. Não se identifica ela simplesmente com a *definitividade* e intangibilidade do ato que pronuncia o comando; é, pelo contrário, uma qualidade, mais intensa e mais profunda, que se reveste o ato também em seu conteúdo e torna assim, imutáveis, além do ato em sua existência formal, os efeitos, quaisquer que sejam, do próprio ato.⁵ (grifo nosso)

Neste mesmo viés, Celso Bastos (Apud MORAES, 2013, p. 89) afirma, portanto, que “o direito incorpora-se ao patrimônio de seu titular por força da proteção que recebe da imutabilidade de decisão judicial. [...]”.⁶

⁴ WAMBIER, Luiz Rodrigues (coord.). *Curso avançado de processo civil: teoria geral do processo e processo de conhecimento*. v. 1. 8 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

⁵ LIEBMAN, Enrico Tulio. Apud DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. *Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, teoria do precedente, decisão judicial, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela*. v. 2. 5. ed. Salvador: Editora jusPODIVM, 2010, p. 413.

⁶ BASTOS, Celso. Apud MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 29 ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 89.

O princípio da linha doutrinária exposta alhures advém do fato de que a proteção ao instituto da coisa julgada encontra-se prevista no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal do Brasil, o qual previu que a decisão judicial após o seu trânsito em julgado não pode ser prejudicada por lei posterior que venha a lhe contrariar, nos seguintes termos:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a **coisa julgada**;

[...] ⁷ (grifo nosso)

Importa ressaltar que o art. 5º, da Constituição Federal, ao versar sobre direitos e garantias individuais, possui natureza de cláusula pétrea, não podendo ser alterado e/ou emendado, estando sob o manto protetivo do art. 60, §4º, IV, também da Constituição.⁸

Portanto, o instituto da coisa julgada tem raízes constitucionais e, destarte, a previsão de respeito a ele possui a máxima efetividade advinda de normas daquela natureza, não podendo ser alterada sequer por emenda constitucional.

Sobre o tema, é de extrema relevância para o presente trabalho trazer à baila o entendimento que o Supremo Tribunal Federal vem adotando quando entra em pauta discussões que confrontam decisões já transitadas em julgado.

Neste sentir, vale destacar as razões aduzidas pelo acórdão do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 592.912/RS, segundo o qual, ao ser alçada ao patamar de garantia constitucional, a coisa julgada não pode ser degradada, sob pena de violação da própria ordem democrática, nos termos da ementada abaixo:

⁷ BRASIL. *Constituição da República Federal do Brasil*. Brasília. DF: Senado Federal, 1988.

⁸ Art. 60 [...] § 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: [...] V - os direitos e garantias individuais. BRASIL. *Constituição da República Federal do Brasil*. op.cit.

E M E N T A: RECURSO EXTRAORDINÁRIO – COISA JULGADA EM SENTIDO MATERIAL - INDISCUTIBILIDADE, IMUTABILIDADE E COERCIBILIDADE: ATRIBUTOS ESPECIAIS QUE QUALIFICAM OS EFEITOS RESULTANTES DO COMANDO SENTENCIAL - **PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL QUE AMPARA E PRESERVA A AUTORIDADE DA COISA JULGADA - EXIGÊNCIA DE CERTEZA E DE SEGURANÇA JURÍDICAS - VALORES FUNDAMENTAIS INERENTES AO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO - EFICÁCIA PRECLUSIVA DA “RES JUDICATA” - “TANTUM JUDICATUM QUANTUM DISPUTATUM VEL DISPUTARI DEBEAT”** - CONSEQUENTE IMPOSSIBILIDADE DE REDISCUSSÃO DE CONTROVÉRSIA JÁ APRECIADA EM DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO, AINDA QUE PROFERIDA EM CONFRONTO COM A JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - A QUESTÃO DO ALCANCE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 741 DO CPC - MAGISTÉRIO DA 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.⁹ (grifo nosso)

Conclui-se, dessa maneira, que o Supremo Tribunal Federal reconhece a valoração do instituto da coisa julgada como garantia constitucional inviolável, sendo possível sua derrogação apenas por meio legal apto, entendimento este corroborado através do brilhante voto do emérito Ministro Celso de Mello no Recurso Extraordinário n.º 649.154/MG, como se denota da ementa e excertos do acórdão lançados nas linhas seguintes:

EMENTA: INVESTIGAÇÃO DE PATERNIDADE. *DEMANDA ANTERIOR JULGADA IMPROCEDENTE*. COISA JULGADA EM SENTIDO MATERIAL. SUPERVENIÊNCIA DE *NOVO MEIO* DE PROVA (DNA). PRETENDIDA “*RELATIVIZAÇÃO*” DA AUTORIDADE DA COISA JULGADA. PREVALÊNCIA, *NO CASO*, DO DIREITO FUNDAMENTAL AO CONHECIMENTO DA *PRÓPRIA ANCESTRALIDADE*. A BUSCA DA IDENTIDADE GENÉTICA COMO EXPRESSÃO DOS DIREITOS DA PERSONALIDADE. ACOLHIMENTO DA POSTULAÇÃO RECURSAL DEDUZIDA PELA *SUPOSTA* FILHA. OBSERVÂNCIA, NA ESPÉCIE, *PELO RELATOR*, DO PRINCÍPIO DA COLEGIALIDADE. RECONHECIDO E PROVIDO.

- *RESSALVA DA POSIÇÃO PESSOAL DO RELATOR* (MINISTRO CELSO DE MELLO), *MINORITÁRIA*, QUE ENTENDE *QUE O INSTITUTO DA “RES JUDICATA”, DE EXTRAÇÃO EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL, POR QUALIFICAR-SE COMO ELEMENTO INERENTE À PRÓPRIA NOÇÃO CONCEITUAL DE ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO, NÃO PODE SER DEGRADADO, EM SUA CONDIÇÃO DE GARANTIA FUNDAMENTAL, POR TESES COMO A DA “RELATIVIZAÇÃO” DA COISA JULGADA. NA PERCEPÇÃO PESSOAL DO RELATOR (MINISTRO CELSO DE MELLO), A DESCONSIDERAÇÃO DA AUTORIDADE DA COISA JULGADA MOSTRA-SE APTA A PROVOCAR CONSEQUÊNCIAS ALTAMENTE LESIVAS À*

⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n.º 592.912/RS. Relator Ministro Celso de Mello. Publicado no DJe em 22/11/2012.

ESTABILIDADE DAS RELAÇÕES INTERSUBJETIVAS, À EXIGÊNCIA DE CERTEZA E DE SEGURANÇA JURÍDICAS E À PRESERVAÇÃO DO EQUILÍBRIO SOCIAL. **A INVULNERABILIDADE DA COISA JULGADA MATERIAL DEVE SER PRESERVADA EM RAZÃO DE EXIGÊNCIAS DE ORDEM POLÍTICO- -SOCIAL QUE IMPÕEM A PREPONDERÂNCIA DO VALOR CONSTITUCIONAL DA SEGURANÇA JURÍDICA, QUE REPRESENTA, EM NOSSO ORDENAMENTO POSITIVO, UM DOS SUBPRINCÍPIOS DA PRÓPRIA ORDEM DEMOCRÁTICA.**

[...] Torna-se importante lembrar, *por isso mesmo*, considerado esse contexto processual, o alto significado de que se reveste, em nosso sistema jurídico, o instituto da “*res judicata*”, que configura atributo específico da jurisdição e que se projeta na dupla qualidade que tipifica os efeitos emergentes do ato sentencial: a imutabilidade, *de um lado*, e a coercibilidade, *de outro*.

A proteção constitucional dispensada à coisa julgada em sentido material revela-se tão intensa que impede sejam alterados os atributos que lhe são inerentes, a significar, como já salientado, que nenhum ato estatal posterior poderá, validamente, afetar-lhe a integridade.

Esses atributos que caracterizam a coisa julgada em sentido material, notadamente a imutabilidade dos efeitos inerentes ao comando sentencial, recebem, diretamente, da própria Constituição, especial proteção destinada a preservar a inalterabilidade dos pronunciamentos emanados dos Juízes e Tribunais, criando, desse modo, situação de certeza, de estabilidade e de segurança para as relações jurídicas.

[...] Mostra-se tão intensa a intangibilidade da coisa julgada, considerada a própria disciplina constitucional que a rege, que nem mesmo lei posterior – que haja alterado (ou, até mesmo, revogado) prescrições normativas que tenham sido aplicadas, jurisdicionalmente, na resolução do litígio – tem o poder de afetar ou de desconstituir a autoridade da coisa julgada.

[...] O que se revela incontroverso, *nesse contexto*, é que a exigência de segurança jurídica, enquanto expressão do Estado Democrático de Direito, mostra-se impregnada de elevado conteúdo ético, social e jurídico, projetando-se sobre as relações jurídicas, mesmo as de direito público (RTJ 191/922, Rel. p/ o acórdão Min. GILMAR MENDES), em ordem a viabilizar a incidência desse mesmo princípio sobre comportamentos de qualquer dos

Poderes ou órgãos do Estado, para que se preservem, *desse modo*, situações consolidadas e protegidas pelo fenômeno da “*res judicata*”.

[...] Cabe ter presente, neste ponto, o que **a própria jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal vinha proclamando, já há quatro (4) décadas, a respeito da invulnerabilidade da coisa julgada em sentido material, enfatizando, em tom de grave advertência, que sentenças transitadas em julgado, ainda que inconstitucionais, somente poderão ser invalidadas mediante utilização de meio instrumental adequado, como sucede com a ação rescisória no domínio processual civil.**

[...] Ocorre, no entanto, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, ao menos em tema de investigação de paternidade, firmou-se em sentido diverso. [...] ¹⁰ (grifos nosso)

Denota-se, então, que já há muito tempo que o Supremo Tribunal Federal vem defendendo de maneira veemente a invulnerabilidade da coisa julgada, o que torna incontestes a imperatividade de seus efeitos.

Vale frisar, entretanto, que em caráter de extrema excepcionalidade, como no acórdão acima apontado, a Suprema Corte tem admitido a relativização da coisa julgada em casos de investigação de paternidade, declarando a prevalência do direito fundamental ao conhecimento da própria ancestralidade (direito personalíssimo) frente ao princípio da segurança jurídica, o que de forma alguma se aplica ao direito tributário

Este entendimento excepcional de relativização da coisa julgada é reforçado através do julgamento realizado pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, após reconhecer a repercussão geral da matéria, através do RE 363.889/DF¹¹, de relatoria do Min. Dias Toffoli.

Contudo, afora a excepcionalidade apontada alhures, é assente que a coisa julgada apenas pode ser anulada através da ação rescisória, meio processual adequado previsto no art. 485¹², do digesto processual civil.

¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n.º 649.154/MG. Relator Ministro Celso de Mello. Publicado no DJe em 28/11/2011.

¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 363.889-RG/DF. Relator Ministro Dias Toffoli. Publicado no DJe em 15/12/2011. Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO PROCESSUAL CIVIL E CONSTITUCIONAL. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. AÇÃO DE INVESTIGAÇÃO DE PATERNIDADE DECLARADA EXTINTA, COM FUNDAMENTO EM COISA JULGADA. REPROPOSITURA DA DEMANDA. POSSIBILIDADE, EM RESPEITO À PREVALÊNCIA DO DIREITO FUNDAMENTAL À BUSCA DA IDENTIDADE GENÉTICA DO SER, COMO EMANAÇÃO DE SEU DIREITO DE PERSONALIDADE. (grifo nosso)

E, desta maneira, mesmo nos casos de decisão superveniente do Supremo Tribunal Federal contrária à coisa julgada, para o ingresso da ação rescisória deve-se respeitar o prazo decadencial de dois anos, contados do trânsito em julgado da decisão¹³, como expressamente consignou o eminente Ministro Gilmar Mendes em seu voto proferido nos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n.º 328.812/AM¹⁴.

Passado o prazo decadencial de 2 (dois) anos da ação rescisória, com reserva apenas para os casos de revisão criminal e a exceção aludida acima, a coisa julgada deve ser respeitada frente ao princípio constitucional da segurança jurídica.

Não há que se dizer que através do parágrafo primeiro, do art. 741¹⁵, do Código de Processo Civil, houve a positivação da relativização da coisa julgada de maneira geral, pois o Superior Tribunal de Justiça já decidiu que o preceito legal trata-se de norma específica aplicável aos embargos à execução contra a Fazenda Pública¹⁶.

Ademais, como já firmado alhures, a ação rescisória é atualmente a única técnica processual adequada existente no ordenamento jurídico pátrio para desconstituir a coisa

¹² Art. 485. A sentença de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando: I - se verificar que foi dada por prevaricação, concussão ou corrupção do juiz; II - proferida por juiz impedido ou absolutamente incompetente; III - resultar de dolo da parte vencedora em detrimento da parte vencida, ou de colusão entre as partes, a fim de fraudar a lei; IV - ofender a coisa julgada; V - violar literal disposição de lei; VI - se fundar em prova, cuja falsidade tenha sido apurada em processo criminal ou seja provada na própria ação rescisória; VII - depois da sentença, o autor obtiver documento novo, cuja existência ignorava, ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de lhe assegurar pronunciamento favorável; VIII - houver fundamento para invalidar confissão, desistência ou transação, em que se baseou a sentença; IX - fundada em erro de fato, resultante de atos ou de documentos da causa; [...]BRASIL. Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973. op. cit.

¹³ Art. 495. O direito de propor ação rescisória se extingue em 2 (dois) anos, contados do trânsito em julgado da decisão. BRASIL. Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973. op. cit.

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no Recurso extraordinário n.º 328.812/AM. Relator Ministro Gilmar Mendes. Publicado no DJe em 02/05/2008. Ementa: 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.

¹⁵ Art. 741. Na execução contra a Fazenda Pública, os embargos só poderão versar sobre: [...] II - inexigibilidade do título; [...] Parágrafo único. Para efeito do disposto no inciso II do caput deste artigo, considera-se também inexigível o título judicial fundado em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo tidas pelo Supremo Tribunal Federal como incompatíveis com a Constituição Federal. BRASIL. Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973. op. cit.

¹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 1.415.033/RS. Relator Ministro Ari Pargendler. Publicado no DJe em 04/012/2013. Ementa: PROCESSO CIVIL. COISA JULGADA. SENTENÇA PROFERIDA NA VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 2003. O art. 741, parágrafo único, do Código de Processo Civil, invocado pelo tribunal a quo para afastar a coisa julgada, constitui norma específica dos embargos à execução contra a Fazenda Pública. afronta ao art. 467 do Código de Processo Civil. Recurso especial conhecido e provido.

julgada, pelo que o dispositivo supracitado, bem como o parágrafo único, do art. 475-L¹⁷, vêm sendo objeto de Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADIs 3740 e 2418 – pendentes de julgamentos). Ressalta-se, por oportuno, que já existem diversas decisões das Turmas do Supremo Tribunal Federal inclinando-se pela inconstitucionalidade material dos preceitos legais em comento¹⁸.

Assim, forçosa a conclusão de que, depois de transcorrido o prazo prescricional de 2 (dois) anos para ingresso de ação rescisória, nem mesmo decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal em sentido oposto poderá desconstituir os efeitos da sentença transitada em julgado, tido como coisa soberanamente julgada, sendo permitido pelo ordenamento jurídico a convivência das normas antagônicas em respeito ao principado constitucional da segurança jurídica.

2 Do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 e suas ilegalidades

Apoiando-se nas premissas consolidadas até então, é possível afirmar que nenhum órgão administrativo vinculado a quaisquer dos Poderes da União¹⁹ teria competência para praticar atos que mitigassem os efeitos da coisa julgada.

Neste viés, o presente trabalho busca tecer algumas considerações sobre o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, emitido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, o qual vincula os órgãos do Poder Executivo à observação de suas conclusões, em especial a Receita Federal do Brasil e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)²⁰.

¹⁷ Art. 475-L. A impugnação somente poderá versar sobre: [...] II – inexigibilidade do título; [...] § 1º Para efeito do disposto no inciso II do caput deste artigo, considera-se também inexigível o título judicial fundado em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo tidas pelo Supremo Tribunal Federal como incompatíveis com a Constituição Federal. BRASIL. Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973. op. cit.

¹⁸ RE 594.350/RS, Rel. Min. Celso de Mello; AI 723.357/RS, Rel. Min. Cezar Peluso; RE 593.160/RN, Rel. Min. Eros Grau; RE 486.579-AgR-AgR/RS, Rel. Min. Cezar Peluso; RE 592.912/RS, Rel. Min. Celso de Mello; RE 504.197-AgR/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski; RE 443.356 -AgR, Rel. Min. Sepúlveda Pertence; RE 473.715 -AgR/CE, Rel. Min. Ayres Britto; RE 431.014 -AgR/RN, Rel. Min. Sepúlveda Pertence.

¹⁹ Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário. BRASIL. *Constituição da República Federal do Brasil*. op.cit.

²⁰ Art. 13 - A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional desempenha as atividades de consultoria e assessoramento jurídicos no âmbito do Ministério da Fazenda e seus órgãos autônomos e entes tutelados. [...] Art. 42. Os pareceres das Consultorias Jurídicas, aprovados pelo Ministro de Estado, pelo Secretário-Geral e pelos titulares das demais Secretarias da Presidência da República ou pelo Chefe do Estado-Maior das Forças Armadas, obrigam, também, os respectivos órgãos autônomos e entidades vinculadas. BRASIL. Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp73.htm>. Acesso em: 18/07/2014.

Segundo o Parecer PGFN 492/2011, a decisão judicial tributária transitada em julgado sofre a **cessação automática de seus efeitos** diante de decisão superveniente do Supremo Tribunal Federal (precedente objetivo/definitivo), permitindo novamente a cobrança do tributo antes tido como inconstitucional, consoante se observa de suas conclusões transcritas abaixo:

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

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

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

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

sentido da inconstitucionalidade da lei tributária, o contribuinte-autor deixa de estar obrigado ao recolhimento do tributo, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que, para tanto, necessite ajuizar ação judicial;

(v) em regra, o termo a quo para o exercício do direito conferido ao contribuinte-autor de deixar de pagar o tributo antes tido por constitucional pela coisa julgada, ou conferido ao Fisco de voltar a cobrar o tributo antes tido por inconstitucional pela coisa julgada, é a data do trânsito em julgado do acórdão proferido pelo STF. Excepciona-se essa regra, no que tange ao direito do Fisco de voltar a cobrar, naquelas específicas hipóteses em que a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado tenha ocorrido em momento anterior à publicação deste Parecer, e tenha havido inércia dos agentes fazendários quanto à cobrança; nessas hipóteses, o termo a quo do direito conferido ao Fisco de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributo em questão, é a publicação do presente Parecer.²¹ (grifo nosso)

Veja-se que o Parecer considerou como precedentes do Supremo Tribunal Federal dotados dos atributos de definitividade e objetividade, capazes de cessar os efeitos das decisões tributárias transitadas em julgado que lhes forem contrárias, independente da edição de Resolução Senatorial (art. 52, X, Constituição Federal de 1988), desde que oriundos do Plenário, tanto aqueles proferidos em sede de controle concentrado de constitucionalidade, quanto àqueles proferidos em sede de controle difuso, conforme se corrobora no trecho seguinte:

[...] 24. E essas duas características, segundo aqui se entende, fazem-se presentes, ao menos atualmente (mais precisamente, após 3 de maio de 2007, conforme restará demonstrado mais adiante), nos precedentes do STF formados: (i) em sede de controle concentrado de constitucionalidade das leis ou; (ii) em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, da Resolução de que trata o art. 52, inc. X da CF/88, desde que, nesse último caso, o precedente tenha resultado de julgamento realizado nos moldes previstos no art. 543-B do Código de Processo Civil (CPC). Ou seja,

²¹ BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011. Disponível em: <<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/4922011>>. Acesso em: 18/07/2014.

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

29. Todos esses exemplos apontam, inequivocamente, para uma mesma direção, ou para uma mesma verdade que já se mostra irrecusável: **as decisões proferidas pelo STF em sede de controle difuso de constitucionalidade, quando oriundas do seu órgão Plenário, independentemente de posterior edição de Resolução Senatorial, têm assumido um caráter objetivo, já que desprendido do caso concreto e de suas vicissitudes.** O controle difuso de constitucionalidade, nesse passo, quando exercido pelo Pleno da Suprema Corte, abandona a marca que tradicionalmente o vinculava ao chamado “controle concreto” (posto que feito à luz das peculiaridades do caso concreto), passando a ligar-se, tanto quanto o exercido na modalidade concentrada, ao “controle abstrato”, em que a questão jurídica levada à apreciação é analisada em tese, ainda que de forma incidental (*incidenter tantum*). Mais uma vez, nas palavras de GILMAR FERREIRA MENDES, citadas por FREDIE DIDIER JR., “o recurso extraordinário deixa de ter caráter meramente subjetivo ou de defesa de interesses das partes, para assumir, de forma decisiva, a função de defesa da ordem constitucional objetiva. (...) A função do Supremo nos recursos extraordinário – ao menos de modo imediato – não é a de resolver litígios de fulano ou beltrano, nem a de revisar todos os pronunciamentos das Cortes inferiores. O processo entre as partes, trazido à Corte via recurso extraordinário, deve ser visto apenas como pressuposto para uma atividade jurisdicional que transcende os interesses subjetivos”.²² (grifos nosso)

²² BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011. op. cit.

Consubstancia-se, outrossim, das conclusões do indigitado Parecer PGFN 492/2011, que a alteração de circunstâncias jurídicas através de precedente objetivo e definitivo do Supremo Tribunal Federal **faz cessar automática e infalivelmente os efeitos das decisões tributárias transitadas em julgado que lhe forem contrárias**, pois haveria uma relação jurídico-tributária distinta, como se evidencia nos trechos abaixo destacados:

[...] 10. Ocorre que a imutabilidade e a eficácia vinculante da decisão transitada em julgado apenas recairá sobre os desdobramentos futuros da declaração, nela contida, de existência ou inexistência da relação jurídica de direito material sucessiva deduzida em juízo, **se e enquanto** permanecerem inalterados os suportes fático e jurídico existentes ao tempo da sua prolação, ou seja, se e enquanto **continuarem ocorrendo aqueles mesmos fatos e continuar a incidir (ou a não incidir) aquela mesma norma** sob os quais o juízo de certeza se formou. Alteradas as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes à época da prolação da decisão, **o que se faz possível em face da natureza conhecidamente dinâmica dos fatos e do direito**, essa decisão naturalmente deixa de produzir efeitos vinculantes, dali para frente; trata-se da cláusula *rebus sic stantibus* subjacente às sentenças em geral, com especial destaque àquelas que se voltam à disciplina de relações jurídicas de trato continuado.

11. Veja-se que isto se dá – e eis aqui ponto essencial à compreensão de tudo o que será dito a seguir –, por razões ligadas aos **limites objetivos da coisa julgada**, que determinam que a eficácia vinculante que emana das decisões transitadas em julgado recaia, apenas, sobre a **específica** relação jurídica de direito material deduzida em juízo (apontada como existente ou inexistente) e nela apreciada, e não sobre qualquer outra. Assim, modificados os fatos existentes ao tempo da prolação da decisão, ou alterado o direito então aplicável à espécie, estar-se-á diante de **nova relação jurídica de direito material**, que, **justamente por ser diferente daquela nela declarada, de modo definitivo em razão do seu posterior trânsito em julgado, como existente ou inexistente, não poderá ser alcançada pelos efeitos vinculantes da referida decisão.** Tanto é assim que essa nova relação

jurídica material poderá ser objeto de debate e decisão em nova demanda, sem que isso encontre óbice na coisa julgada anterior. [...] ²³ (grifos nosso)

Portanto, seguindo o entendimento exarado nos excertos alhures, nos casos em que houve a constituição de obrigação tributária após a formação de coisa julgada favorável ao contribuinte, com fundamento em uma decisão do plenário do Supremo Tribunal Federal contrária àquela transitada em julgado, esta deve ser mantida.

Em outras palavras, o Parecer PGFN 492/2011 permite que a autoridade administrativa se fundamente em nova decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (em controle difuso ou concentrado, desde que seja proferida pelo Plenário) para desconsiderar os efeitos da coisa julgada e lançar o tributo, sendo desnecessária qualquer manifestação judicial.

Tal circunstância é admitida pelo Parecer PGFN 492/2011 mesmo antes da sua publicação, o que se evidencia quando se observa a seguinte asserção:

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.** ²⁴

Tomando por fundamento as conclusões já assentadas no presente trabalho, de que no hodierno direito processual brasileiro o único meio adequado previsto para anular os efeitos da coisa julgada é ação rescisória, inclusive com a superveniência de decisão do Supremo Tribunal Federal contrária àquela, mostra-se completamente insubsistente o desenredo do Parecer PGFN 492/2011.

²³ BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011. op. cit.

²⁴ BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011. op. cit.

As assertivas do Parecer violam frontalmente o art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, além dos artigos 467 e 471, ambos do Código de Processo Civil, todos já mencionados acima, além do art. 468²⁵, também do Código de Processo Civil.

É indubitável que o atual ordenamento jurídico brasileiro veda que lei nova atinja a coisa julgada (5º, XXXVI, da Constituição Federal) e, portanto, não se pode imaginar que uma decisão do Poder Judiciário, mesmo que em controle concentrado de constitucionalidade, pudesse fazê-lo.

Não é despiciendo observar ainda, que nos termos do inciso I, do art. 471, do Código de Processo Civil, mesmo em se tratando de relação jurídica continuativa, advindo posterior modificação no estado de fato e de direito, faz-se necessário o pedido revisional em juízo da sentença antes proferida, não cabendo a possibilidade de cessação dos efeitos da coisa julgada de maneira automática, mesmo por um precedente objetivo e definitivo proferido pelo Supremo Tribunal Federal.

Ademais, inobstante o todo já arrazoadado com relação à prevalência da coisa julgada, demonstrando a forte valoração pelo Supremo Tribunal Federal do respeito aos seus efeitos, é de salutar importância ponderar que restou assentado pelo Superior Tribunal de Justiça, através do paradigmático Recurso Especial n.º 1.118.893/MG, julgado sobre o rito do art. 543-C, do Código Processual Civil – Recursos Repetitivos –, entendimento diametralmente oposto ao Parecer PGFN 492/2011.

Isto pois, **o cerne da discussão levada a cabo através do Recurso Especial em questão é a possibilidade de cobrança de tributo do contribuinte, que tenha decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade material da exação, após o Supremo Tribunal Federal manifestar-se em sentido contrário à coisa julgada.**

O Recurso Especial n.º 1.118.893/MG cuidou de suposta ofensa à coisa julgada por acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (TRF1) ao permitir o prosseguimento de uma execução fiscal para cobrança de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) embora existisse em favor do contribuinte sentença judicial transitada em julgado declarando a inexistência de relação jurídica material obrigando-o ao recolhimento do tributo, sob a égide da Lei n.º 7.689/88, restando assim ementado:

²⁵ Art. 468. A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas. Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973. op. cit.

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.²⁶ (grifo nosso)

Naquelas circunstâncias, a Fazenda Nacional exigia o pagamento do tributo (CSLL) baseando-se no advento de nova legislação que, supostamente, teria afastado a inconstitucionalidade (em controle difuso) anteriormente declarada da Lei n.º 7.689/88 (transitada em julgado), pois haveria uma nova relação jurídico-tributária.

No acórdão do Recurso Especial n.º 1.118.893/MG, o Superior Tribunal de Justiça rememorou que, em se tratando de matéria tributária, o alcance dos efeitos da coisa julgada deve ser interpretada com observância da existência de uma relação continuada e do enunciado n.º 239²⁷, da Súmula do Supremo Tribunal Federal.

Contudo, sabiamente, **resolveram os eminentes ministros por afastar a aplicação da Súmula n.º 239/STF, concluindo em essência pela irrelevância da natureza de relação continuada, em se tratando de matéria tributária, quando declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo (direito material), em respeito ao**

²⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 1.118.893/MG. Relator Ministro Arnaldo Esteves Lima. Publicado no DJe em 06/04/2011.

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n.º 239/STF: Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=239.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 23/07/2014.

princípio da segurança jurídica e aos efeitos da coisa julgada, merecendo destaque o seguinte excerto do acórdão do Recurso Especial n.º 1.118.893/MG:

Consoante se verifica, 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.** [...]

Se o preceito de lei declarado inconstitucional por decisão judicial transitada em julgado, que instituiu o tributo, trazendo a regra-matriz de incidência, continua em vigor e a ele fazem referência os diplomas legais supervenientes que o disciplinam, não há como permitir, por esse motivo, a cobrança da exação no tocante a períodos posteriores.

De fato, a Súmula 239/STF fixou, porém nos idos de 1963, quando editada: ‘Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores’. Sua aplicação, todavia, não deve ser linear, sob pena de maltrato às garantias que emergem diretamente da Constituição Federal, sobressaindo-se a coisa julgada, a segurança jurídica, sobretudo quando o substrato normativo sucedido no curso dos exercícios fiscais não se alterou, acrescendo-se que a ação utilizada foi a declaratória, cujo desiderato é, precisamente, alcançar a certeza ou não, da existência ou inexistência de determinada relação jurídica, tal como ocorreu. (grifo nosso)

O Superior Tribunal de Justiça ponderou, ainda, no Recurso Especial n.º 1.118.893/MG, a existência de decisão do Supremo Tribunal Federal superveniente (à coisa julgada), na **Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n.º 15**²⁸, que entendeu que a Lei n.º 7.689/88, instituidora da CSLL, é constitucional (à exceção dos seus artigos 8º e 9º).

²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 15. Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Publicado no DJE em 31/08/2007. 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

Todavia, assentou o egrégio Tribunal naquela oportunidade, corroborando o entendimento do Supremo Tribunal Federal já exposto, que nem mesmo decisão superveniente da Suprema Corte em sentido oposto à decisão transitada em julgado pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, pois do contrário estar-se-ia negando validade ao controle difuso de constitucionalidade e fragilizando o instituto da coisa julgada, nos seguintes termos:

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

Em suma, através do Recurso Especial n.º 1.118.893/MG, o Superior Tribunal de Justiça realizou a análise da violação da coisa julgada por lei e por decisão judicial, concluindo que, mesmo com fulcro em decisão posterior do Supremo Tribunal Federal em sentido contrário, não é possível anular os efeitos da coisa julgada sem violar os artigos n.º 467 e n.º 471, ambos do Código de Processo Civil.

Portanto, aplicando esta significação ao Parecer PGFN 492/2011, o qual permite a autoridade administrativa desconsiderar os efeitos da coisa julgada diante da decisão exarada em sentido contrário pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, sem qualquer manifestação do Poder Judiciário, é inferência lógica sua falta de amparo legal no ordenamento jurídico pátrio, violando o princípio constitucional da segurança jurídica e demais preceitos legais supracitados.

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.

Considerações Finais

A questão se resolveria com simples análise do conflito aparente de normas, ou seja, ainda que se desconsidere o Recurso Especial n.º 1.118.893/MG, não há dúvidas de que a natureza constitucional e infraconstitucional da coisa julgada se sobreporia à interpretação exposta no Parecer PGFN n. 429/2011.

Dessa forma, oferecer temperamentos à soberania da coisa julgada, por meio de interpretação de outros institutos jurídicos, na trilha do Parecer PGFN 429/2011, representa uma medida que afronta o senso de justiça e do devido processo legal.

Por outro lado, não se pode deixar de observar que o art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF) estabelece que as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e/ou pelo Superior Tribunal de Justiça, nos ritos previstos pelos artigos 543-B e 543-C, do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas no âmbito daquele Conselho, *in verbis*:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.²⁹

Portanto, admitindo a força vinculante do Recurso Especial e do Parecer, este último (parecer) não deve ser seguido pela Administração Pública, pois representa uma interpretação ilegal e inconstitucional dos efeitos da coisa julgada, contrariando a um só tempo, o texto de lei e a interpretação do Poder Judiciário.

²⁹ BRASIL. Portaria MF n.º 256, de 22 de junho de 2009. Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF). Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2009/MinisteriodaFazenda/portmf256.htm>>. Acesso em 21/07/2014.

Referências

BASTOS, Celso. Apud MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 29 ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 89.

BRASIL. *Constituição da República Federal do Brasil*. Brasília. DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp73.htm>. Acesso em: 18/07/2014.

BRASIL. Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869compilada.htm>. Acessado em: 17/07/2014.

BRASIL. Portaria MF n.º 256, de 22 de junho de 2009. Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF). Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2009/MinisteriodaFazenda/portmf256.htm>>. Acesso em 21/07/2014.

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011. Disponível em: <<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/4922011>>. Acesso em: 18/07/2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 1.118.893/MG. Relator Ministro Arnaldo Esteves Lima. Publicado no DJe em 06/04/2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 1.415.033/RS. Relator Ministro Ari Pargendler. Publicado no DJe em 04/12/2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 15. Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Publicado no DJE em 31/08/2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no Recurso extraordinário n.º 328.812/AM. Relator Ministro Gilmar Mendes. Publicado no DJe em 02/05/2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 363.889-RG/DF. Relator Ministro Dias Toffoli. Publicado no DJe em 15/12/2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n.º 592.912/RS. Relator Ministro Celso de Mello. Publicado no DJe em 22/11/2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n.º 649.154/MG. Relator Ministro Celso de Mello. Publicado no DJe em 28/11/2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n.º 239/STF: Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores. Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=239.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 23/07/2014.

LIEBMAN, Enrico Tulio. Apud DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. *Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, teoria do precedente, decisão judicial, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela*. v. 2. 5. ed. Salvador: Editora jusPODIVM, 2010, p. 413.

WAMBIER, Luiz Rodrigues (coord.). *Curso avançado de processo civil: teoria geral do processo e processo de conhecimento*. 8 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006, p. 501.