



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10166.011588/97-94  
Recurso nº. : 13.885  
Matéria: : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - Exs: 1995 e 1996  
Recorrente : BRB BANCO DE BRASÍLIA S/A.  
Recorrida : DRJ em Brasília - DF  
Sessão de : 14 de julho de 1998  
Acórdão nº. : 101-92.167

COISA JULGADA MATERIAL EM MATÉRIA FISCAL - A decisão transitada em julgado em ação declaratória relativa a matéria fiscal não faz coisa julgada para exercícios posteriores, eis que não pode haver coisa julgada que alcance relações que possam vir a surgir no futuro.

NORMAS PROCESSUAIS - ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO - Só ocorre mudança de critério jurídico, a limitar sua adoção em relação a fatos geradores futuros, se a autoridade administrativa substitui uma interpretação por outra, sem que se possa afirmar que qualquer delas esteja incorreta, ou se a autoridade, dentre mais de uma alternativa admitidas pela lei, opta por substituir a anteriormente adotada no exercício do lançamento.

ACRÉSCIMOS LEGAIS - DISPENSA - O comando do parágrafo único do art. 100 do CTN se restringe à observância de normas complementares da legislação tributária, o que não compreende decisões judiciais ou decisões administrativas a que a lei não tenha atribuído eficácia normativa.

Recurso não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por  
BRB BANCO DE BRASÍLIA S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral.

EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

Processo nº. : 10166.011588/97-94  
Acórdão nº. : 101-92.167

2

  
SANDRA MARIA FARONI  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 27 AGO 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL e CELSO ALVES FEITOSA.

Recurso nº. : 13.885  
Recorrente : BRB BANCO DE BRASÍLIA S/A.

## RELATÓRIO

Contra BRB- BANCO DE BRASÍLIA S.A foi lavrado o auto de infração de fls. 1, para exigência de crédito tributário equivalente a 87.829,43 UFIR, sendo 39.502,05 UFIR a título de Contribuição Social Sobre o Lucro, e o restante, a título de multa *ex officio* e juros de mora. O lançamento foi motivado pela falta de recolhimento da contribuição nos meses de janeiro, fevereiro, abril, maio, junho, julho, agosto, setembro e novembro de 1995 e janeiro de 1996.

Segundo a descrição dos fatos que ensejaram a lavratura da peça básica:

*“constatou-se que o contribuinte não vem recolhendo a Contribuição Social sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas, fundamentando-se no Acórdão da 3ª Turma do Egrégio Tribunal Federal da 1ª Região, transitado em julgado em 18/02/92, que decidiu pela constitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a referida exação.”*

*“Não obstante, o Supremo Tribunal Federal declarou a constitucionalidade da referida lei, com exceção apenas do artigo 8º, afastando, assim, qualquer dúvida quanto à aplicabilidade dos seus demais dispositivos. A decisão transitada em julgado, aduzida pelo contribuinte, tratou apenas da Lei 7.689/88, não tendo examinado o artigo 11 da Lei Complementar nº 70/91, que tem escultura própria e não foi mencionado na ação, então proposta, por ser a produção normativa posterior, da mesma forma, não contemplou também as novas alterações implementadas pela Lei 8.383/91, arts. 41, parágrafo 3º e 44, e pela Lei 8.212/91, arts. 22, parágrafo 1º e 23, parágrafo 1º.”*

Impugnado o feito, originou-se o litígio, julgado em primeiro grau conforme decisão de fls. 473/476, tendo a autoridade singular considerado o lançamento procedente, conforme ementa a seguir:

### **“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO**

#### **- COISA JULGADA ( RES JUDICATA)**

- A “res judicata” proveniente de decisão transitada em uma ação declaratória, em que se cuidou de questões situadas no plano do direito fiscal material, não impede que lei nova passe a reger diferentemente os fatos ocorridos a partir de sua vigência, tratando-se de relação jurídica continuativa, como preceitua o inciso I do art. 471 do C.P.C. Lançamento procedente.”

15

Os fundamentos da decisão recorrida foram os seguintes :

- A lei 7.689/88 foi alterada por preceptivos jurídicos novos de vários diplomas legais, como, por exemplo, os artigos 41, § 3º e 44 da Lei 8.383/91, o artigo 11 da Lei Complementar 70/91, os artigos 22, § 1º e 23, § 1º da Lei 8.212/91.
- Por conta de decisão do Excelso Pretório, a jurisprudência passou a reconhecer mansa e pacificamente a constitucionalidade da Lei 7.689/88, com exceção do seu art. 8º.
- No que respeita ao âmbito dos efeitos da coisa julgada em ação declaratória, recente decisão do Excelso Pretório assim ementou : “Coisa julgada - Âmbito - Mesmo havendo decisão em que se conclui pela inexistência de relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte, não se pode estender seus efeitos a exercícios fiscais seguintes ”. (Plenário do STF- Decl. em Emb. Diver. em RE nº 109.073-1-SP, Rel. Min. Ilmar Galvão- Jul. 11/02/93).
- A decisão transitada em julgado apenas cuidou da Lei 7.689/88, não tendo examinado o artigo 11 da Lei Complementar 70/91. Os efeitos da “coisa julgada” referem-se aos arts. 1º, 2º e 3º da Lei 7.689/88, e a desnecessidade de recolhimento da contribuição a que se refere a decisão transitada em julgado é definitiva até o surgimento da Lei Complementar 70/91, cujo artigo 11 tem escultura própria e não foi mencionado na ação então proposta, por ser produção normativa posterior. Como os limites da coisa julgada se circunscrevem ao direito e aos fatos enunciados na sentença e no acórdão transitado em julgado, do qual não foi objeto o artigo 11 mencionado, não é possível estender os limites da coisa julgada além dos limites daquele processo.

Inconformada, a empresa recorre a este Colegiado articulando, em síntese, as seguintes razões :

- Existem alguns pontos uncontroversos a respeito da matéria, qual sejam, a existência de coisa julgada e que a recorrente cumpriu o entendimento da decisão judicial, isto é, a falta de pagamento da contribuição não foi oriunda de um hipotético descumprimento da lei, tendo derivado do respeito à decisão definitiva contra a qual nenhuma impugnação fizera a União Federal.
- De tal circunstância defluem duas consequências, a saber : a) qualquer lançamento que adote tese contrária importa revisão do anterior sob o fundamento de erro de direito; e b) Na pior das hipóteses, não haveria fundamento para aplicação da multa, com base no que dispõe o art. 100 do CTN.
- O fundamento da decisão recorrida de que o acórdão não seria aplicável às disposições da LC 70/91 não procede, pois referida Lei Complementar apenas alterou a alíquota, sem qualquer modificação do fato gerador e, por conseguinte, sem que fossem afetados quaisquer dos argumentos mencionados no acórdão como justificativa da inconstitucionalidade .

- Admitindo, apenas para argumentar, que fosse possível o lançamento, a notificação recebida seria entendida como uma mudança no critério jurídico antes adotado pela autoridade administrativa para o lançamento e, por conseguinte, tendo em vista o art. 146 do CTN, não seria possível cobrar o imposto em caráter retroativo.

- Tendo em vista a regra contida no § 1º do art. 100 do CTN, se a observância de decisões administrativas (inciso II do art. 100) exclui a imposição de penalidades, com muito mais razão a observância de decisões judiciais.

Requer seja provido o recurso ou, por equidade, seja excluída a multa.

É o relatório. *PF*

## VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI , Relatora

Recurso tempestivo, devendo ser conhecido.

A elucidação do presente litígio centra-se na delimitação do alcance da “coisa julgada material”.

Recentemente, na votação matéria idêntica, objeto do Recurso nº 12.262, em que foi relator o ilustre Conselheiro Jezer de Oliveira Cândido, manifestei-me pela impossibilidade de manutenção da exigência fiscal contestada, com fundadas razões que a seguir explico, tecendo as mesmas considerações em relação ao presente litígio.

Preliminarmente, oportuno transcrever lição do professor Humberto Theodoro Júnior (Curso de Direito Processual Civil, 14<sup>a</sup> edição, Forense, Rio de Janeiro, 1994) quanto ao fundamento da autoridade da coisa julgada :

“

Por que deve revestir-se a sentença passada em julgado da imutabilidade e da indiscutibilidade?

Para o grande processualista (referindo-se a Liebman), as qualidades que cercam os efeitos da sentença, configurando a coisa julgada, revelam a inegável necessidade social, reconhecida pelo Estado, de evitar a perpetuação dos litígios, em prol da segurança que os negócios jurídicos reclamam da ordem jurídica.

É, em última análise, a própria lei que quer que haja um fim à controvérsia da parte. A paz social o exige. Por isso também é a lei que confere à sentença a autoridade de coisa julgada, reconhecendo-lhe, igualmente, a força de lei para as partes do processo.

Tão grande é o apreço da ordem jurídica pela coisa julgada, que sua imutabilidade não é atingida sequer pela lei ordinária garantida que se acha a sua intangibilidade por preceito da Constituição Federal ( art. 153, § 3º).

Há quem defenda o fundamento da coisa julgada com argumento na tese de que a sentença encerra uma presunção de verdade ou de justiça em torno da solução dada ao litígio (*res judicata pro veritate habetur*).

Na realidade, porém, ao instituir a coisa julgada, o legislador não tem nenhuma preocupação em *valorar* a sentença diante dos fatos (verdade) ou do direito ( justiça ). Impele-o tão-somente uma

MF

exigência de ordem prática, quase banal, mas imperiosa, de não mais permitir que se volte a discutir acerca das questões já soberanamente decididas pelo Poder Judiciário. Apenas a preocupação de segurança nas relações jurídicas e de paz na convivência social é que explicam a *res judicata*.”

No presente caso, a recorrente questionou junto ao Poder Judiciário a constitucionalidade da Contribuição Social instituída pela Lei 7.689/88, argumentando com a necessidade de Lei Complementar, a cumulatividade do fato gerador e da base de cálculo da contribuição com o IRPJ e a necessidade de os recursos arrecadados integrarem a receita da seguridade social. Seu pleito foi acolhido pelo Juízo e confirmado por força do Acórdão da 3<sup>a</sup> Turma do Egrégio Tribunal Federal da 1<sup>a</sup> Região no julgamento da remessa *ex officio*, decisão que, afinal, transitou em julgado.

Para efetuar o lançamento, afirma o autuante que o Supremo Tribunal Federal declarou a constitucionalidade da Lei 7.689/88 (exceto do seu art. 8º), e que a decisão transitada em julgado não examinou o art. 11 da Lei Complementar 70/91 e não contemplou também as novas alterações implementadas pelos artigos 41, § 3º e 44 da Lei 8.383/91 e pelos artigos 22, § 1º e 23 § 1º da Lei 8.212/91.

A decisão recorrida argumenta com o art. 471, inciso I do CPC, alegando que a Lei 7.689/88 foi alterada por preceptivos novos de vários diplomas legais (mencionando como exemplo os indicados pelo autuante e acima mencionados), com a jurisprudência mansa e pacífica acerca da constitucionalidade da lei, após a decisão do STF, e com a restrição dos efeitos da coisa julgada quanto a decisão que conclui pela inexistência de relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte, cujos efeitos não podem ser estendidos a exercícios fiscais seguintes, conforme entendeu o Pleno do STF em julgado de 11/02/93, Relator Min. Ilmar Galvão.

Prescreve o art. 471, inciso I, do CPC:

“Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo : I- se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença.”

YF

Entendem, o autuante e o julgador singular, ter havido modificação do estado de direito pelas modificações introduzidas na Lei 7.689/88 pelos artigos 11 da LC 70/91, arts. 41, § 3º e 44 da Lei 8.383/91 e arts. 22, § 1º e 23 § 1º da Lei 8.212/91.

*Data venia*, considerados os dispositivos legais mencionados, tal não ocorreu.

A Lei Complementar 70/91, que instituiu a COFINS em substituição ao FINSOCIAL, no seu artigo 11 apenas alterou a alíquota da contribuição para as instituições financeiras. Embora a parte final do dispositivo expresse “*mantidas as demais normas da Lei nº 7.689...*”, tal não pode ser interpretado como correspondendo à reinstituição da contribuição por lei complementar. Trata-se de parte final de dispositivo que trata exclusivamente de alíquota de instituições financeiras, que não pode ser apreciada dissociada da parte inicial. Não tendo, a Lei Complementar 70/91, regulado inteiramente a matéria relativa à instituição da CSSL, ou revogado, ainda que por incompatibilidade, a Lei 7.689/88, não houve modificação do estado de direito, eis que o próprio texto da lei mantém os demais termos da lei anterior. A par disso, note-se, especialmente, que a decisão transitada em julgado não se fundou apenas na falta de lei complementar.

Também os demais dispositivos citados pelo autor do procedimento e pelo julgador singular em nada alteraram o estado de direito que regia a decisão transitada em julgado, conforme se verifica do seu teor, *verbis*:

Lei 8.383/81:

“Art. 41- A tributação com base no lucro arbitrado somente será admitida em caso de lançamento de ofício, observada a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

§ 3º- A contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro arbitrado será devida mensalmente”

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

*MF*

Lei 8 212/91:

“Art. 22- A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de :

§ 1º- No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no artigo 23, é devida a contribuição adicional de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a base de cálculo definida no inciso I deste artigo.

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

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

Quanto ao argumento de que o STF decidiu pela constitucionalidade da Lei 7.689/88, após o que, a jurisprudência sobre o assunto tornou-se pacífica, vale repetir o que acima dito sobre o fundamento da coisa julgada : a coisa julgada não se preocupa com a valoração da sentença diante dos fatos (verdade) ou do direito ( justiça ), mas apenas com a segurança nas relações jurídicas e de paz na convivência social e que explicam a res judicata.

A mudança de orientação jurisprudencial, ainda que do Supremo Tribunal Federal, não afeta, por si só, a eficácia de sentença e a respectiva autoridade de coisa julgada.

Sobre o tema, assim se pronunciou o Professor Arruda Alvim :

“É necessariamente estranho à temática da coisa julgada pretender que aquilo que haja sido decidido o foi erroneamente. Se se pudesse entender ter ocorrido erro, e, por isso, desconhecer-se a coisa julgada, simplesmente o instituto da coisa julgada estaria destruído.”

É evidente, à luz do que se pode acentuar ser a unanimidade do que existe a respeito da coisa julgada, que o objeto dessa resguarda uma decisão, *ainda que essa decisão*

PF

*não seja afinada com aquilo que a repeito do tema, contemporaneamente a ela, se decide. Esse resguardo diz com a a própria essência da coisa julgada, com vistas a assegurar a “segurança extrínseca das relações jurídicas”.*

Oportuno, ainda, trazer à luz considerações do Ministro Castro Nunes, insertas no voto vencedor quando do julgamento ( Ag. de Petição nº 11.227 -(Embargos):

“Não importa que haja julgados posteriores em outras espécies sufragando entendimento diverso, aliás com meu voto. Nem impressiona o argumento de que o caso julgado fere a regra da igualdade tributária, por isso que, em qualquer matéria, essa desigualdade de tratamento, fiscal ou não, é uma consequência necessária da intervenção do Judiciário, que só age por provocação da parte e não decide senão em espécie.”

Finalmente, o derradeiro argumento articulado pela decisão recorrida se refere ao âmbito dos efeitos da coisa julgada em ação declaratória em matéria fiscal, invocando recente decisão do STF em Embargos de Declaração do Rec. Ext. 109.073-1-SP , cujo relator foi o Ministro Ilmar Galvão.

Sobre o mencionado voto do Ministro Ilmar Galvão, é de ressaltar que seu sentido não foi o de que decisão em que se conclui pela inexistência de relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte em razão de inconstitucionalidade , não tem seus efeitos estendidos para exercícios posteriores.

Na ação que deu origem àquele voto, foi proferido, em Recurso Extraordinário, acórdão ao qual foram opostos embargos declaratórios e embargos de divergência . Rejeitados os embargos declaratórios e não conhecidos os de divergência, novos embargos declaratórios foram opostos O Ministro Marco Aurélio, Relator, acolheu-os e reformou o acórdão para concluir pelo reconhecimento de existência, no caso, de coisa julgada capaz de obstaculizar a exigência fiscal objeto da execução impugnada. Transcreve-se, a seguir, alguns trechos do voto do Ministro Marco Aurélio importantes para se compreender o sentido da decisão do Plenário do STF, conduzida pelo voto do Ministro Ilmar Galvão, colacionada pelo julgador singular nestes autos.

“.....

Assim, voto no sentido do provimento dos presentes declaratórios, assinalado a seguir, que exsurge do acórdão de folhas 427 a 433 contradição, pois, admitido que o paradigma relativo ao recurso extraordinário nº 82.225 revela o entendimento de que em alguns casos é possível ter-se presente a coisa julgada, assentou-se o não conhecimento dos embargos de divergência apreciados porque, no caso concreto,

MF

não se cuida de inconstitucionalidade de tributo, isenção ou imunidade, mas de Imposto sobre Circulação de Mercadorias diferido. A contradição restou configurada tendo em vista que se admitiu a tese do acórdão paradigma como a contemplar a possibilidade de estabelecer-se, em relação ao verbete de nº 239, exceções e mesmo assim, declarou-se o não conhecimento dos embargos..Mais transparece a contradição quando é dado notar que na ementa do acórdão proferido por força dos embargos de divergência cogita-se, justamente, do estabelecimento do alcance do verbete que, frente ao conflito de teses, somente seria possível alcançar após a ultrapassagem da barreira do conhecimento. De duas uma : ou o dissenso não estava configurado, encerrando-se o julgamento com a assertiva cabível, não se conhecendo dos embargos, ou estava e, aí, a definição sobre o enquadramento, ou não, da hipótese concreta na jurisprudência sumulada somente poderia ocorrer após a declaração do conhecimento.

Assim, provejo os presentes declaratórios para, afastando a contradição, consignar que ficou configurado o conflito de entendimentos. Enquanto o acórdão proferido no presente caso, pela Primeira Turma, encerra juízo no sentido de que os efeitos da coisa julgada não extravasam os limites da operação motivadora do que decidido, exceto quanto à hipótese de inconstitucionalidade, o aresto paradigma, conforme trecho transcrito à folha 307, revela entendimento abrangente, segundo o qual é possível a configuração da coisa julgada em alguns casos.

Conheço os embargos de divergência interpostos, passando, assim, ao julgamento de mérito.

.....

Da mesma forma que esta Corte vislumbra na hipótese de declaração de inconstitucionalidade do tributo, isenção ou imunidade, o afastamento da pertinência do verbete revelador de que não é oponível a coisa julgada, deve também fazê-lo quando não há distinção quanto à origem e ao balizamento entre a relação de direito material pretérita e a em discussão. Não é crível entender-se que sobre a mesma matéria - possibilidade, ou não, de creditamento no caso de ICM diferido - exija-se que o contribuinte, mês-a-mês, recorra ao Judiciário, resistindo, assim, à insistência do fisco em glosar o procedimento em que pese decisões já transitadas em julgado, como ora ocorre. Sendo as mesmas partes e idênticas as situações, forçoso é concluir pela sujeição não ao teor do verbete de nº 239, mas às exceções por esta Corte admitidas

.....

(Todos os destaques não são do original).

Pedindo vista dos autos, o Ministro Ilmar Galvão divergiu do Ministro Marco Aurélio, por entender inexistir no acórdão embargado a alegada omissão. Segue-se a transcrição parcial do voto do Ministro Ilmar Galvão.

NG

“ ..... Pedi vista dos autos e, após examiná-los, verifiquei, com a devida vênia do eminente Ministro Marco Aurélio, inexistir no acórdão embargado a alegada omissão.

É que, no voto do eminente Ministro Carlos Madeira, a alegada contradição - que se cifraria em haver o Supremo Tribunal Federal concluído pelo não conhecimento do recurso, após haver tomado partido em favor de uma das teses confrontadas - repetindo, a alegada contradição mereceu claro pronunciamento, tanto assim que foi desfeita.

É ler-se o seguinte trecho do mencionado voto :

“Não se verificando, na hipótese, nenhuma das exceções à súmula 239 acima referidas - pois, repita-se, não se cuida de constitucionalidade do imposto, de imunidade ou de isenção - claro é que a conclusão do acórdão, por não conhecer os embargos, repeliu a divergência pretendida entre o acórdão da E. Segunda Turma e o deste Plenário, no ERTE 83.225, Relator Ministro Xavier de Albuquerque. E não foram conhecidos os embargos, hipótese ora em exame, exatamente porque o paradigma trazido pela embargante apenas cuidou da possibilidade de lei nova passar a reger fatos ocorridos a partir de sua vigência, diferentemente do que foi decidido em decisão anterior. Como assinalou o Ministro Moreira Alves, naquele julgamento, sequer a Súmula 239 estava em causa, pois não poderia se contrapor a lei nova.”

Está aí demonstrado que o acórdão embargado não foi omissivo, o que seria suficiente para rejeição dos embargos.

Mas se assim não fosse, se omissão houvesse a ser sanada, pediria ainda permissão ao eminente Ministro Marco Aurélio para dele discordar, não apenas por não reconhecer a ocorrência de contradição, mas também por não poder afastá-la, mesmo que existente, já que, a admitir este - como fez o paradigma - que a regra consubstanciada na Súmula nº 239 pode ser excepcionada diante de constitucionalidade, imunidade ou isenção do imposto, chegou apenas a registrar que, no caso, não se estava diante de qualquer dessas hipóteses, razão pela qual a pretendida divergência não poderia ser configurada.

Daí, o não conhecimento dos embargos.

Ante tal evidência, é fora de dúvida que se está diante de embargos declaratórios que perseguem, indissolvavelmente, sob o falso pretexto de omissão, a reforma do julgado, o que não pode ser tolerado.”

Como se vê, o julgamento referido encerra juízo no sentido de que os efeitos da coisa julgada, em matéria tributária, em ação declaratória, não se estende aos exercícios fiscais seguintes, **exceto quanto à hipótese de constitucionalidade**, e o sentido do voto do Ministro Ilmar Galvão não foi o de que decisão em que se conclui pela inexistência de relação jurídica entre o Fisco e o

10=

contribuinte em razão de inconstitucionalidade , não tem seus efeitos estendidos para exercícios posteriores, mas apenas que nos embargos apresentados não teria se configurado omissão ou divergência.

A própria Súmula 239 mencionada origina-se de acórdão que não encerra um juízo absoluto quanto à inaplicabilidade dos efeitos da “coisa julgada” , em matéria fiscal, em relação a exercícios posteriores.

A Súmula 239 mencionada tem a seguinte dicção :

S. 239 - “Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”.

Serviu de referência à súmula acórdão assim ementado:

“Executivo Fiscal - imposto de renda sobre juros de apólices- Coisa Julgada em matéria fiscal- É admissível em executivo fiscal a defesa fundada em “coisa julgada” para ser apreciada pela sentença final.

- Não alcança os efeitos da coisa julgada em matéria fiscal, o pronunciamento judicial sobre nulidade de lançamento do imposto referente a um determinado exercício, que não obsta o procedimento fiscal nos exercícios subseqüentes”( Ag. de Petição nº 11 227 -(Embargos).

O voto do Ministro Relator contém os seguintes esclarecimentos :

“

O que é possível dizer, sem sair, aliás, dos princípios que governam a coisa julgada, é que esta se terá de limitar aos termos da controvérsia. Se o objeto da questão é um dado lançamento que se houve por nulo em certo exercício, claro que a renovação do lançamento no exercício seguinte não estará obstada pelo julgado.....

Mas se os tribunais estatuíram sobre o imposto em si mesmo, se o declararam indevido, se isentaram o contribuinte por interpretação da lei ou de cláusula contratual; se houveram o tributo por ilegítimo porque não assente em lei a sua criação ou por inconstitucional a lei que o criou, em qualquer desses casos o pronunciamento judicial poderá ser rescindido pelo meio próprio, mas enquanto subsistir será um obstáculo à cobrança, que, se admitida sob a razão especiosa de que a soma exigida é diversa, importaria praticamente em suprimir a garantia jurisdicional do contribuinte que teria tido, ganhando a demanda a que o arrastara o Fisco, uma verdadeira vitória de Pirro.

..... Ora, no caso dos autos, o mesmo contribuinte novamente lançado para pagar imposto de renda sobre juros de apólices já obtivera o reconhecimento judicial do seu direito de não pagar o imposto de renda.

PF

Não importa que haja julgados posteriores em outras espécies sufragando entendimento diverso, aliás com meu voto. Nem impressiona o argumento de que o caso julgado fere a regra da igualdade tributária, por isso que, em qualquer matéria, essa desigualdade de tratamento, fiscal ou não, é uma consequência necessária da intervenção do Judiciário, que só age por provocação da parte e não decide senão em espécie.”

As razões até aqui declinadas me levariam a conduzir-me no sentido de admitir a eficácia da coisa julgada no presente caso, assim como fiz em oportunidade anterior, apreciando o Recurso 12.262.

Entretanto, analisando cuidadosamente o que existe sobre o assunto, inclusive a íntegra do relatório e votos na Ação Rescisória nº 1.239-9- MG, convenço-me de que a matéria , por demais controvertida, inclusive nos tribunais, merece ser reexaminada, e peço vênia a meus pares para rever minha anterior posição.

Observo que a ação rescisória acima referida tentava desconstituir decisão dada em Recurso Extraordinário em Ação de Execução, em que saiu vencedor o Estado de Minas Gerais. A Cooperativa Ré, executada como devedora, sustentava a tese de ser a dívida inexigível, eis que decisão anterior transitada em julgado tornou expressa a declaração de que não se sujeitava ela ao ICM enquanto cooperativa e vendendo produtos a seus associados. Vencedora a Fazenda exequente, foi a sentença reformada por acórdão que entendeu que a sentença proferida anteriormente, considerando intributáveis as operações, tornou-se imutável e eficaz em relação a todos os fatos futuros. O Estado de Minas Gerais interpôs Recurso Extraordinário, cujo relator foi o Ministro Rafael Mayer, decidido conforme acórdão que tem a seguinte ementa :

“ICM- Coisa julgada. Declaração de intributabilidade. Súmula 239- A declaração de intributabilidade, no pertinente a relações jurídicas originadas de fatos geradores que se sucedem no tempo, não pode ter o caráter de imutabilidade e de normatividade a abranger eventos futuros.

Recurso extraordinário conhecido e provido.”

Transcrevo, a seguir, excertos de votos naquela ação rescisória, julgada improcedente, que abalaram minha anterior convicção :



Voto do Ministro Relator, Carlos Madeira

“.....

A solução, ademais, encontrada pelo v. acórdão rescindindo, está em perfeita consonância com a **doutrina mais moderna a respeito da coisa julgada que, segundo ensinamento ministrado pelo em. Ministro SOARES MUÑOZ, “restringe seus efeitos aos fatos contemporâneos ao momento em que foi prolatada a sentença”**, acrescentando S. Exa.em voto proferido no RE 87.366-0:

“A força da coisa julgada material, acentua JAMES GOLDSCHMIDT, alcança a situação jurídica no estado em que se achava no momento da decisão, não tendo, portanto, influência sobre fatos que venham a ocorrer depois (*in Derecho Processual Civil*, pág. 390, tradução espanhola de 1936)”(Ementário 1.143-2).

Sobre a mesma questão aqui debatida, pronunciou-se também a eg. 2<sup>a</sup> Turma, no RE 100.888-1, rel. o Ministro MOREIRA ALVES, considerando razoável o entendimento de julgado estadual que se orientou no mesmo sentido do acórdão proferido no RER 99.435-1, cuja desconstituição ora se postula.(Ement. 1.322-3).

Foram opostos embargos de divergência àquele acórdão proferido no RE 100.888, embargos afinal não conhecidos e dos quais foi relator o Ministro SOARES MUÑOZ (RTJ 111/1.306).

Em declaração de voto, no julgamento desses embargos, afirmou o Ministro MOREIRA ALVES, a propósito da extensão da coisa julgada derivada em sentença proferida em mandados de segurança, que estes só podem ser admitidos “quanto à relação jurídica concreta e imediata, com referência à qual há ameaça de aplicação do dispositivo”, acentuando em seguida:

A não ser assim, ter-se-á **representação de interpretação de lei em tese para determinada pessoa, o que não pode obter sequer do STF, porque na representação de interpretação de lei em tese esta Corte interpreta a lei com a eficácia, *erga omnes*, e não exclusivamente para alguém, sem referência a um caso concreto”**(RTJ 111/1.306).

De tudo, portanto, se conclui ser por demais controvertida a interpretação que, dos textos legais reguladores da coisa julgada fiscal, vêm fazendo os Tribunais, razão por si só para inviabilizar a rescisória em exame (Súmula 343).

Com efeito, a Súmula 239 consagra a orientação restritiva da coisa julgada, a qual, segundo LIEBMAN, em ensaio sobre limites da Coisa Julgada em Matéria de Imposto, “é uma limitação à procura da decisão justa da controvérsia, e deve, por isso, se bem que socialmente necessária, ficar contida em sua esfera legítima e não expandir-se fora dela”. “Entre as regras gerais que limitam o alcance da coisa

JK

julgada ,aponta o prestigioso processualista aquela que exclui da coisa julgada os motivos ou fundamentos da sentença, os quais poderão, portanto, ser apreciados livremente em outro processo, relativo a outro objeto"(Cfr Estudos sobre Processo Civil Brasileiro, 1976, pág. 172 e 174).

..... julgo improcedente a ação,.....”

Voto do Ministro Moreira Alves

“A meu ver, **não cabe ação declaratória para efeito de que a declaração transite em julgado para os fatos geradores futuros, pois ação dessa natureza se destina à declaração da existência, ou não, de relação jurídica que se pretende já existente. A declaração da impossibilidade de surgimento de relação jurídica no futuro porque não é esta admitida pela Lei ou pela Constituição, se possível de ser obtida por ação declaratória, transformaria tal ação em representação de interpretação ou de constitucionalidade em abstrato, o que não é admissível em nosso ordenamento jurídico.**

Assim, e considerando que **não há coisa julgada nesses casos que alcance relações que possam vir a surgir no futuro**, acompanho o voto do eminente relator, e julgo improcedente a ação”.

( Todos os destaques **não** estão no original)

Nesse mesmo sentido entendeu o Juiz Paulo Roberto de Oliveira Lima, do TRF da 5<sup>a</sup> Região que, ao negar liminar em ação cautelar incidental à ação rescisória proposta pela Fazenda Pública, assim se pronunciou :

“Trata-se de pedido de liminar formulado por Casa Pio Calçados Ltda, em ação cautelar incidental à ação rescisória proposta pela Fazenda Nacional, através da qual a autora objetiva ser autorizada a suspender os pagamentos da contribuição social sobre o lucro, contra os depósitos dos respectivos valores em juízo.

Na inicial a autora revela haver intentado ação ordinária para se ver desobrigada do pagamento da exação mencionada, sustentando a constitucionalidade total da lei que a instituiu ( Lei nº 7 689/88), logrando vencer em todas as instâncias, daí porque transitou em julgado a sentença que lhe foi favorável.

Irresignada, a Fazenda intentou ação rescisória, julgada improcedente em acórdão não unânime, atacado por embargos infringentes ainda pendentes de julgamento.

Durante todo o tempo, diz a autora haver permanecido pagando as contribuições hostilizadas, mesmo tendo vencido a demanda. Agora, porém, pretende sustar os pagamentos, daí porque reclama a concessão de liminar que a autorize a tanto.

Examinando o conhecimento da liminar.

O pedido da postulante, consoante se colhe do relatório, peca contra o lógico-jurídico, desmerecendo proteção acautelatória. Se a mesma propôs e venceu ação onde lhe foi reconhecido o

82

direito de não pagar a contribuição social sobre o lucro e se tal sentença transitou em julgado, aberra do bom senso que a mesma persiga provimento liminar em nova demanda para fazer aquilo que já se encontra autorizado pela sentença.

Em outras palavras, se a autora tem em seu favor sentença definitiva transitada em julgado, que utilidade lhe poderia render nova liminar no mesmo sentido?

Mas não é só.

A ação principal, a que adere a presente cautelar, é uma rescisória proposta pela Fazenda Nacional. Assim, dada a conexão instrumental que deve presidir a relação entre a medida cautelar e a providência jurisdicional perseguida no feito matriz, jamais o não pagamento da contribuição social sobre o lucro poderia ser pedido, visto que tal direito já fora obtido pelo interessado.

De outro lado, a feitura dos depósitos vinculados ao feito é direito subjetivo do contribuinte, que o pode exercitar independentemente de autorizações especiais.

Mas o que de fato ocorre não foi objeto de manifestação expressa da autora. É que o Supremo Tribunal Federal, como é de geral sabença, declarou a constitucionalidade da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, afastando apenas sua exigência no ano de 1989. É questão tormentosa, em casos assim, responder se a coisa julgada decorrente da sentença original apanha os exercícios futuros, ou se limita aos lucros anteriores à sua prolação.

No meu sentir, malgrado as valiosas opiniões em contrário, a sentença não pode apreciar fatos ulteriores a seu comando. Seria até proveitoso que pudesse ser de modo contrário, principalmente em lides que resolvem relações jurídicas continuativas. Mas o sistema jurídico atual não reconhece tal possibilidade. A sentença não elege determinada interpretação para uma norma, nem define um modo de ser da relação jurídica. Seu dispositivo, único aspecto abrangido pela coisa julgada, resolve questão prática de aplicação de regra jurídica a fatos concretos já verificados. Assim, no caso em tela, a sentença se limitou a reconhecer a inexistência de relação jurídica que, na data de sua edição, obrigasse a autora a pagar a contribuição sobre o lucro. A eventual incidência da lei sobre fatos futuros, verificados em exercícios outros mais modernos, não poderia merecer a apreciação da sentença.

Logo, penso que a autora, mesmo que rejeitados os embargos infringentes e mencionados no relatório, não se põe eternamente a salvo da incidência da Lei 7.689, exceto no que respeita aos exercícios financeiros anteriores ao julgado.

Pelo exposto, nego a liminar.”  
(D.J.U. 2 de 25/04/97, p. 27710)

Isso posto, algumas considerações se impõem quanto ao alcance de assertivas contidas na primeira parte deste voto, em que foram declinadas as razões pelas quais, em ocasião anterior, em situação análoga à presente, manifestei-me pela impossibilidade de manutenção da exigência fiscal contestada.

A afirmativa de que “*a mudança de orientação jurisprudencial, ainda que do Supremo Tribunal Federal, não afeta, por si só a eficácia de sentença e a respectiva autoridade de coisa julgada*” tem que ser entendida no limite do alcance da coisa julgada. E, partindo da premissa de que a sentença resolve questão prática de aplicação de regra jurídica a fatos concretos já verificados,



declara a inexistência de relação jurídica que se pretende já existente, não alcança, aquela, exercícios futuros. Portanto, continua válida a afirmativa de que a mudança jurisprudencial em função de decisão do STF não afeta a eficácia da sentença **quanto a fatos anteriormente ocorridos**. Não se questiona, pois, a autoridade da coisa julgada, que não é atingida por decisão posterior do Supremo Tribunal Federal. Apenas se delimitam seus efeitos, que não se projetam para fatos futuros, ainda não acontecidos.

Ademais disso, o pronunciamento do STF acerca da constitucionalidade da Contribuição Social sobre o Lucro constitui autêntica “modificação do estado de direito”. Não se pode olvidar o papel reservado ao Supremo Tribunal Federal, de “guarda da Constituição”, Corte Constitucional cujas decisões, dado esse papel que lhe é atribuído pela própria Constituição, infirmam ou validam o pronunciamento de tribunais inferiores.

Falando sobre a criatividade do intérprete, que na experiência judicial encontra soluções para conflitos de interesses muito mais rápidas do que as respostas formuladas pelo legislador, assim se pronunciou Inocêncio Mártires Coelho ( *in “Interpretação Constitucional”*, Sérgio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 1997) :

“São modelos jurisdicionais por excelência ou modelos autônomos - como denomina Miguel Reale porque o aplicador do direito tem competência para criá-los. No âmbito da jurisdição constitucional, o exercício dessa criatividade, a rigor, não tem limites, não só porque as Cortes Constitucionais estão situadas “...fora e acima da tradicional tripartição dos poderes estatais”, como também porque a sua atividade interpretativa se desenvolve, quase que exclusivamente, em torno de enunciados *abertos, indeterminados e polissêmicos*, como são as normas constitucionais. *Intérpretes finais da Constituição e juízes últimos de sua própria autoridade, esses tribunais - com ampla aceitação nas sociedades democráticas - acabaram se convertendo numa simples variante do poder legislativo, como atestam as obras de caráter nacional e os estudos de direito constitucional comparado.*” ( O negrito não é do original).

Por tudo que se disse, e ante a controvertida interpretação da coisa julgada em matéria fiscal, em ação declaratória, e ainda, considerando que a decisão definitiva na instância administrativa não é passível de ser submetida, pela Fazenda, à apreciação do Poder Judiciário, entendo ponderáveis as colocações do ilustre Procurador da Fazenda Nacional Othon de Pontes Saraiva Filho, no Parecer PGFN/CRJN/ N° 1.277/94, itens 16 e 17, no sentido de que é do interesse público que o real alcance do Acórdão do Tribunal Federal da 1ª Região, transitado em julgado, seja esclarecido pelo Poder Judiciário, se assim o desejar o contribuinte. A partir dessas considerações

YF

formulei meu voto, na esteira do entendimento manifestado pelo eminentíssimo Ministro Moreira Alves, de que não há coisa julgada em ação declaratória em matéria fiscal, que alcance relações que possam a vir surgir no futuro, voto esse que trouxe para apresentação a este Colegiado nas sessões realizadas nos meses de março a junho do corrente ano e que não tive oportunidade de formalizar em razão dos sucessivos pedidos de vista.

Como reforço desse posicionamento, acrescento que venho de tomar conhecimento do brilhante parecer produzido, em junho último, pelo eminentíssimo tributarista José de Souto Maior Borges, versando sobre *os limites constitucionais e infraconstitucionais da coisa julgada tributária (contribuição social sobre o lucro)*, e do qual transcrevo alguns excertos.

“

3.1- A isonomia não corresponde a um princípio constitucional qualquer.

A isonomia, mais precisamente, a **legalidade isonômica**, é o protoprinípio, o mais originário e condicionante dos princípios constitucionais, enquanto dele dependem todos os demais para sua eficácia. E que sem ele decerto a poderiam.

3.2 ..... poder-se-á concluir sinteticamente: **a isonomia não está apenas na CF, ela é a própria CF, com a qual chega a confundir-se**. A CF de 1988 é uma condensação da isonomia...

3.3 Chega a ser chocante, portanto, venha a ser esse princípio pretensamente reduzido a uma quinquilharia da qual é possível sem mais descartar-se o intérprete e aplicador da CF, com o invocar-se sem pertinência voto antigo do Min. CASTRO NUNES, como se ele tivesse o condão de afastar qualquer controvérsia relativa à quebra de isonomia na hipótese de ficarem as empresas-partes no julgado à margem do dever de contribuir para a seguridade social ..

3.4 E sobre mais é impertinente a invocação daquele voto porque ele não enfrentou a questão constitucional e processual que agora se interpõe: a aninomia não é entre decisões de tribunais de igual hierarquia, mas entre decisões do STF e as de TRFs. É questão a ser enfrentada e resolvida à luz de outros critérios e não de uma decisão isolada qualquer e do efeito típico desse julgado. Porque a questão é no fundamental de **sintaxe normativa**: relações entre decisões do STF e decisões dos TRFs.

3.6 Agora, fazer prevalecer decisões hierarquicamente inferiores, excludentes do gravame, contra decisões do STF, é subversão da hierarquia, problema inconfundível com a questão de simples alteração jurisprudencial (p. ex., da jurisprudência de um mesmo tribunal). E fazer prevalecer **ad futurum** a decisão judicial pela inconstitucionalidade da contribuição restrita às partes (controle difuso) é estabelecer um regime jurídico **privilegiado**, que não encontra, esse sim, guarida na CF, antes é constitucionalmente repudiado. Efeito de um julgado não deve, nunca, importar rutura da CF, sobretudo do mais eminentíssimo dos seus princípios: a isonomia.

4.1

A persistir o entendimento de que, por força do julgado, certas empresas estariam exoneradas para sempre da contribuição social, ter-se-ia por portas travessas uma isenção atípica, ao arrepio do

princípio da legalidade tributária (CF, arts. 5º, II e 150, I, CTN, arts. 97, VI e 175, I), i.e., por via diretamente jurisdicional.

4.7- E, na medida em que somente algumas empresas seriam detentoras do estranho privilégio, ter-se-ia a subversão da ordem constitucional.

A ordem econômica... observará, dentre outros princípios, o **princípio** (e não simples **norma**) da livre concorrência entre empresas... Como poderá ser "livre" uma concorrência entre empresas se umas pagam e outras não a contribuição social? Estranha invocação da coisa julgada: o processual se contrapondo e anulando o constitucional.

6.3 A "guarda da Constituição" é uma cláusula-síntese. Seu campo material de validade abarca, na sua universalidade de significação, a competência **toda** do STF.

6.4- Não há como afastar-se a posição de proeminência das decisões do STF no contraste com as de quaisquer outros tribunais do País, mesmo sob a invocação da proteção da coisa julgada. Esse efeito a coisa julgada não tem, porque ele equivaleria a uma derrogação parcial da cláusula-síntese, na medida em que prevalecessem as decisões jurisdicionais em contrário, sob a invocação da coisa julgada que desconsiderasse esses limites constitucionais.

6.5 A CF protege a coisa julgada, sem no entanto determinar-lhe os limites objetivos e subjetivos. Como estão no campo da indeterminação constitucional, esses limites são infraordenados com relação aos limites constitucionais - quaisquer deles. Logo, a cláusula síntese da competência do STF é, sob esse aspecto, sobreordenada. O que lhe revela a eminência, antes uma proeminência: a coisa julgada não pode ter o efeito de derrogar (= revogar parcialmente), a cláusula síntese: o STF é o guardião da CF. É este um limite constitucional à eficácia da coisa julgada. A invocação da coisa julgada na hipótese de débitos posteriores ao julgado é simplesmente impertinente. Viola regra da dialética processual: a da pertinência. Violão oculta pela caracterização exclusiva da coisa julgada como instituto de direito processual. E estudada, como se não tivesse nenhuma implicação com a ordem constitucional. Estando os seus limites fixados na ordem infraconstitucional, a coisa julgada, não pode prevalecer contra a CF.

9.4 Todavia essas questões podem ser desconsideradas, para economia de argumentação, em decorrência das decisões do STF que proclamam a constitucionalidade da contribuição social sobre o lucro.

O STF não é órgão consultivo ou opinativo. É órgão de produção do direito: a sua decisão introduz norma individual, se de controle difuso se trata, como na hipótese. Houve, portanto, no plano dessas normas individuais, nítida alteração no antecedente estado de direito. É o quanto é necessário para consistentemente invocar o CPC, art. 471.

9.7- Não se trata **in casu** de questionar o acerto ou desacerto dos julgados pela inconstitucionalidade da contribuição. Até porque às decisões judiciais, atos ponentes de normas para o caso concreto, não pertinem atributos de verdade ou falsidade,...

Todas essas razões me levam a votar pela confirmação da decisão recorrida, quanto à possibilidade de ser efetuado o presente lançamento. 

Apresenta, ainda, a recorrente, duas razões de recurso, quais sejam, que houve mudança de critério jurídico adotado pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, invocando o artigo 146 do CTN, e a exclusão de penalidade, invocando o § 1º do art. 100 do mesmo Código.

Quanto à mudança de critério jurídico, não tem razão a recorrente.

A mudança de critério jurídico, que impede o lançamento em relação a fatos geradores já ocorridos, decorre da utilização de alternativa legal diferente da anteriormente utilizada, quando a lei admite que a autoridade adote uma entre várias que expressamente indica, ou se relaciona com a valoração jurídica dos dados ou elementos de fato que informam a autoridade administrativa no exercício da atividade do lançamento. Sendo inevitável a possibilidade de uma norma ter mais de uma interpretação correta, o que é vedado é que, adotada uma interpretação, mude-se o critério jurídico relativamente a fato gerador já consumado.

No presente caso, o critério jurídico foi uno. E o lançamento, por ser atividade jurídica vinculada e obrigatória, foi efetuado segundo a única interpretação da lei adotada pela autoridade administrativa. A notificação recebida pelo contribuinte não pode ser entendida como mudança no critério jurídico antes adotado para lançamento, como quer a recorrente, e se sua efetivação não se deu antes não se pode atribuir o fato a mudança de entendimento, mas à possibilidade de gerenciamento e controle administrativos a partir dos recursos humanos e materiais disponíveis.

Não prospera, também, a invocação do art. 100 do CTN. O comando do dispositivo se refere a observância de normas complementares da legislação tributária, o que não se coaduna com o presente caso.

Não vislumbro, por outro lado, nas características pessoais ou materiais do caso, qualquer razão para propor a dispensa da multa por eqüidade.

YJ

Pelas razões expostas, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 14 julho de 1998

  
SANDRA MARIA FARONI