



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10283.008181/99-14
Recurso nº : RD/103-123725
Matéria : CSLL EXS.: 1990 A 1996
Recorrente : SHARP DO BRASIL S/A INDÚSTRIA DE EQUIPAMENTOS ELETRÔNICOS
Recorrida : 3ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 20 de março de 2006
Acórdão nº : CSRF/01-05.402

CSLL – LIMITES DA COISA JULGADA – Nas relações tributárias de natureza continuativa, não é cabível a alegação da coisa julgada em relação a fatos geradores ocorridos após alterações legislativas, posto que, a imutabilidade diz respeito, apenas, aos fatos concretos declinados no pedido, ficando sua eficácia restrita ao período de incidência que fundamentou a busca da tutela jurisdicional. Assim não se perpetuam os efeitos da decisão transitada em julgado, que afasta a incidência da Lei nº 7.689/88, sob o fundamento de sua inconstitucionalidade, principalmente, considerando o pronunciamento posterior ao definitivo do STF, em sentido contrário, cuja eficácia tornou-se "erga omnes" pela edição de Resolução do Senado Federal.

Recurso especial negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SHARP DO BRASIL S/A INDÚSTRIA DE EQUIPAMENTOS ELETRÔNICOS.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

JOSÉ CLÓVIS ALVES
RELATOR

Processo nº : 10283.008181/99-14
Acórdão nº : CSRF/01-05.402

FORMALIZADO EM: 10 MAI 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, DORIVAL PADOVAN, JOSÉ HENRIQUE LONGO, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo nº : 10283.008181/99-14
Acórdão nº : CSRF/01-05.402

Recurso nº : RD/103-123.725
Recorrente : SHARP DO BRASIL S/A IND. DE EQUIPAMENTOS ELETRÔNICOS.
Interessada : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

SHARP DO BRASIL S/A INDÚSTRIA DE EQUIPAMENTOS ELETRÔNICOS, CNPJ nº 04.171.567/0001-81 inconformada com a decisão prolatada no acórdão 103-20.556, que deu provimento para reconhecer do direito a restituição da CSLL somente em relação ao ano de 1989, fls. 541/566, com fulcro no artigo 5º inciso II do Regimento Interno da CSRF, aprovado pela Portaria MF 58/98, interpôs recurso especial de divergência, trazendo como paradigma o acórdão 101-91.553.

O processo teve início com pedido de RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO dos valores pagos a título de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, relativa aos anos de 1989, 1990, 1992, 1994 e 1995 conforme documento de folha 01. O motivo do pedido de restituição foi o trânsito em julgado da Ação Ordinária nº 90.0003532-5, contestando a legalidade da CSLL, instituída pela Lei nº 7.689/88, tendo sido vencedora em primeira e segunda instância e tendo a decisão judicial a seu favor declarando a inexistência de relação jurídico tributária transitado em julgado em 17.02.92.

O pedido foi negado, houve manifestação de inconformidade, recurso voluntário, todos os julgadores mantiveram a tese de que a coisa julgada não tem efeito continuativo em matéria tributária, mormente em virtude da ocorrência de alteração legislativa e o pronunciamento do STF sobre a constitucionalidade da Lei 7.689/88.

Trata a lide nesta esfera de decidir sobre os efeitos da coisa julgada em matéria tributária em relação continuativa.

Processo nº : 10283.008181/99-14
Acórdão nº : CSRF/01-05.402

O acórdão recorrido nº 103-20.556 está assim ementado:

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO - DIREITO ADQUIRIDO - INSUBSISTENTE CONFIGURAÇÃO EM FACE DE LEI ULTERIOR - RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUATIVA - LEI NOVA E FATOS DE NATUREZA DIVERSA - PRECEDENTES DOS TRIBUNAIS SUPERIORES - INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI NÃO ACOLHIDA PELO STF - O controle da constitucionalidade das leis, de forma cogente e imperativa em nosso ordenamento jurídico é feito de modo absoluto pelo Colendo Supremo Tribunal Federal. A relação jurídica de tributação da Contribuição Social sobre o Lucro é continuativa, incidindo, na espécie, o art. 471, I, do CPC. 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. (STF). A coisa julgada em matéria tributária não produz efeitos além dos princípios pétreos postos na Carta Magna, a destacar o da isonomia (STJ - RESP.96213/MG). A Lei nº 8.034, de 13.04.1990, ao resgatar edições legais pretéritas, erigiu, ao mesmo tempo, exacerbadas inovações na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, distanciando-a, dramaticamente, da prescrita pela Lei nº 7.689/88. Desta forma e manifestamente atendeu-se ao dualismo que se aponta indispensável. (Ac. 103-20.061)"

O acórdão paradigma nº 101-91.553 está assim ementado:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – EFICÁCIA DA COISA JULGADA -Consoante o dispositivo no inciso I, do artigo 471 do Código de Processo Civil, somente ocorrendo modificação no estado de fato ou de direito de relações jurídicas continuativas, pode a Fazenda Pública pedir a revisão do que foi estatuído em sentença que transitou em julgado."

Em seu apelo de folhas 571 a 594 a empresa argumenta, em epítome, o seguinte:

Possui uma decisão transitada em julgado a respeito da inconstitucionalidade total da Contribuição Social sobre o Lucro criada pela Lei nº



Processo nº : 10283.008181/99-14
Acórdão nº : CSRF/01-05.402

Possui uma decisão transitada em julgado a respeito da inconstitucionalidade total da Contribuição Social sobre o Lucro criada pela Lei nº 7.689/88. Trata-se de uma decisão ampla, que desobriga a recorrente do recolhimento da contribuição em foco, não se limitando a um determinado ano-base.

É irrelevante o pronunciamento do STF sobre a matéria já que existe uma norma individual e concreta que cria uma situação específica para ela: não precisa recolher o tributo criado pela Lei 7.689/88.

Os recolhimentos efetuados são indevidos porquanto decorrentes de uma obrigação tributária INEXISTENTE, ofensiva à coisa julgada.

Não recolhe mais a CSLL e as que recolhera tem direito de receber de volta. A obrigação de recolher a referida CSLL nunca existiu.

Decaiu o prazo para a União interpor quaisquer ações rescisórias.

Sobre o argumento de que a decisão somente valeria para afastar a CSLL sobre os resultados de 1989, diz que a decisão inaugural transcreve apenas o que lhe interessa da decisão judicial, diz que a justiça acolheu a inconstitucionalidade total da CSLL sem qualquer limitação.

Transcreve trechos da sentença judicial.

DA INELEGIBILIDADE DA CSL PARA OS FATOS GERADORES POSTERIORES A 06.09.90.

Diz que o processo foi encerrado em 31.05.96 com transito em julgado a seu favor, quando fora negado pelo STF, o seguimento ao recurso extraordinário interposto pela União.

Processo nº : 10283.008181/99-14
Acórdão nº : CSRF/01-05.402

O entendimento esposado pelo Fisco é ignorar a realidade jurídica ora revelada, e pisar no instituto da coisa julgada material, garantia constitucional inviolável prevista no artigo 5º inciso XXXVI.

O princípio da segurança jurídica é exatamente a coisa julgada, que representa, no campo do direito, a estabilização das relações jurídicas acobertadas por decisão judicial da qual não caiba mais recurso.

DAS RELAÇÕES JURÍDICAS CONTINUATIVAS

Diz que a ação ordinária declaratória da existência ou inexistência de relação jurídica tem cabimento quando presente o estado de incerteza em relação ao contribuinte por força de exigência fiscal.

Cita doutrina de ARRUDA ALVIM.

Que a declaração de inexistência fora acolhida na forma e nos exatos termos do pedido, ou seja a declaração se daria pela criação do tributo não se restringindo a determinado período.

Cita decisões judiciais.

ALTERAÇÃO DA NORMA QUE REGE O TRIBUTO

Diz que o fisco se baseou no PGFN/CRJN Nº 1.277/94, para fundamentar seu entendimento de que não existe o aludido crédito alegado pelo contribuinte.



Processo nº : 10283.008181/99-14
Acórdão nº : CSRF/01-05.402

Transcreve a legislação que tratou do tema até a MP 1.859/99, para concluir que apenas alterou alguns tópicos da Lei 7.689/88 instituidora da CSLL, tais como alíquota aplicável à contribuição devida pelas instituições financeiras e sua forma de apuração, deixando intocada sua essência. Ou seja, não houve revogação da lei que instituiu a exação e nem esta passou a ser regida por uma nova norma, o que justificaria o afastamento da coisa julgada.

O artigo 471-I do CPC leciona que, sobrevindo modificação do estado de direito da relação jurídica, não se pode entender que esteja se referindo apenas alguns artigos da lei, mas o que se depreende é que deve haver nova lei a reger a relação jurídica.

Pede que se determine ao Sr. DRF em Manaus que reconheça a existência dos créditos da CSL, conforme comprovado e que sejam homologados os pedidos de compensação efetuados pela recorrente como por terceiros vinculados ao processo administrativo em questão.

Requer que seja suspensa a exigibilidade dos débitos apontados nos pedidos de compensação nos termos do artigo 151 IV do CTN.

O presidente da câmara recorrida através do despacho 103-0.181/2002 de folhas 613/617, deu seguimento ao recurso.

Intimado o PFN apresentou contra-razões ao recurso, fls 668/633, onde diz que o conceito jurídico da coisa julgada não está definido na Constituição Federal de 1.988. Sua natureza é delineada por leis infraconstitucionais, notadamente o Código de Processo Civil.

Cita Súmula 239 do STF para dizer que a a decisão que declara indevida uma cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores; transcreve trecho da decisão.

Processo nº : 10283.008181/99-14
Acórdão nº : CSRF/01-05.402

Cita também decisão do STF, contida na Ação Recisória nº 1.239-MG,
no mesmo sentido e diversos julgados do STJ.

É o relatório.



Processo nº : 10283.008181/99-14
Acórdão nº : CSRF/01-05.402

VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator

O recurso é tempestivo e teve seu seguimento deferido dele tomo conhecimento, bem como das contra-razões apresentadas pelo PFN..

Inicialmente cabe rejeitar a preliminar de inadmissibilidade apresentada pelo PFN pois efetivamente o acórdão paradigma não foi julgado pela CSRF, portanto a tese nele contida não foi modificada.

Analisando os autos verifico que a divergência de interpretação entre as câmaras está clara pelo que conheço do recurso e passo a apreciar-lo.

A lide está circunscrita na apreciação dos efeitos da coisa julgada em matéria tributária, se os seus efeitos se restringem ao período pretendido na petição inicial ou se irradiam para o futuro.

Em seu pedido apresentado na inicial junto ao Poder Judiciário, fls. 370/371 dos autos o requerente assim pronuncia:

** Por todo exposto, requerem as Autoras a citação da União Federal, na pessoa de seu representante legal, para contestar e acompanhar o presente feito até o final decisão, quando deverá ser julgada procedente a ação subistente o pedido, com a conseqüente declaração de inexistência da relação jurídica entre as partes, no que concerne à exigência de pagar a contribuição social sobre os resultados apurados em 31.12.89, cuja inconstitucionalidade é manifesta, ou se assim não entender V. Exa., que a majoração pretendida pela lei 7856/89, somente é devida sobre os fatos jurídicos acontecidos a partir de janeiro de 1990, quando passou a produzir os seus efeitos." (Pagina 370).*

"Por fim requerem as Autoras que V. Exa. Determine a expedição de ofício aos Delegados da Receita Federal em São Paulo e Manaus,

Processo nº : 10283.008181/99-14
Acórdão nº : CSRF/01-05.402

para que estes se abstenham da prática de qualquer ato tendente a exigir-lhes a contribuição social sobre os resultados apurados em 31.12.89, uma vez que o depósito a ser realizado nestes autos suspendem a exigibilidade do crédito tributário. (fl. 370).

Pelo pedido não nenhuma dúvida dos limites da lide judicial: a empresa pretendeu e requereu a inexistência da relação jurídico tributária em relação à CSL devida sobre o lucro líquido apurado tão somente em 31.12.1989 e em segundo lugar não majoração da alíquota determinada pela Lei 7.856/89 no ano de sua edição.

A empresa pode até ter pretendido pedir a declaração de inexistência da relação jurídico tributária para os outros exercícios, porém não foi isso que deixou expresso em seu pedido pois a expressão "NO QUE CONCERNE À EXIGÊNCIA DE PAGAR A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE OS RESULTADOS APURADOS EM 31.12.89" não deixa qualquer dúvida sobre o limite o pedido.

O juiz monocrático na sentença de folhas 373 a 379, decide deferir o pleito contido na inicial conforme último parágrafo da folha 376, logo o que foi dado se limita o pedido.

O Tribunal Regional Federal da 1ª Região por sua vez, julgou o apelo da Fazenda Nacional, contido no processo 91.01.0437322-DF, o relator ementou assim sua decisão contida no acórdão prolatado pela Terceira Turma.

"EMENTA – CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. SEGURIDADE SOCIAL. LEI Nº 7.689, DE 1988. INCONSTITUCIONALIDADE – O Plenário do Tribunal Regional da – 1ª Região, ao apreciar a arguição de inconstitucionalidade suscitada na MAS nº 89.01.13614-7 – MG, proclamou por decisão majoritária, a inconstitucionalidade da lei nº 7.689, de 1988, instituidora da contribuição social para financiamento da seguridade social, incidente sobre o lucro das empresas exigível a partir dos resultados apurados em 31.12.1988. – Apelação e remessa oficial desprovidas." (grifamos).



Processo nº : 10283.008181/99-14
Acórdão nº : CSRF/01-05.402

Ainda que a ementa possa indicar estar restrita a decisão aos resultados apurados em 31.12.88, o fato é que examinando o inteiro teor do acórdão, especialmente o voto do Exmo. Sr. Juiz relator, fls. 380 a 384 não há dúvida que o Tribunal decretou a inconstitucionalidade da Lei 7.689/88 em toda sua extensão, conforme terceiro parágrafo fl. 384, verbis:

"De outra parte, é de se concluir que, em face da decisão plenária que declarou inconstitucional da Lei 7.689/88, em toda sua extensão, restou esvaziado, por consequência, o comando expresso no art. 2º da lei nº 7.856/89, que majorou a alíquota da condenada contribuição social."

Podemos então concluir que o tribunal foi além do pedido do contribuinte, ou seja, deu mais do que foi pedido, porém não há dúvida que pode fazê-lo.

Assim temos que examinar a validade dessa decisão para os anos posteriores, mormente em função da mudança normativa introduzida pela legislação posterior.

A respeito dos efeitos da coisa julgada em matéria tributária, este Primeiro Conselho de Contribuintes tem apreciado constantemente recursos que tratam da matéria, especialmente a respeito da constitucionalidade da contribuição social sobre o lucro das empresas.

A sentença judicial resolve questão com respeito a aplicação da regra jurídica a fatos concretos já ocorridos, declara a inexistência de relação jurídica que se pretende já existente, não alcançando exercícios futuros.

É claro que não se questiona a autoridade da coisa julgada, que não é atingida por decisão posterior do Supremo Tribunal Federal. Apenas seus efeitos se delimitam para os fatos já ocorridos, não se projetando para os fatos futuros que vierem a ocorrer.



Processo nº : 10283.008181/99-14
Acórdão nº : CSRF/01-05.402

Sobre essa matéria o E. Supremo Tribunal Federal assim decidiu:

"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." (RE 99435-M).

No voto, o relator Ministro Rafael Mayer, assim se manifestou:

"..... Na verdade, 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 normatividade a abranger os eventos futuros. A exigência de tributos advinda de fatos imponíveis posteriores aos que foram contemplados em determinado julgado, embora se verifique entre as mesmas partes, e seja o mesmo tributo, abstratamente considerado, ou não apresenta o mesmo objeto e causa de pedir que a demanda anteriormente decidida. Esse o sentido da Súmula 239, com a qual conflita o acórdão recorrido."

Na Ação Rescisória nº 1.349-9-MG, relativa à mesma lide, o relator, Ministro Carlos Madureira se pronunciou:

"..... A solução, ademais, encontrada pelo v. acórdão rescindendo, 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, influência sobre fatos que venham a ocorrer depois (in Derecho Processual Civil, pag. 390, tradução espanhola de 1936)" Ementário 1.143-2).



Processo nº : 10283.008181/99-14
Acórdão nº : CSRF/01-05.402

Ainda sobre o alcance dos efeitos da “coisa julgada” de sentença em ação declaratória relativa à inconstitucionalidade da Contribuição Social sobre o Lucro, o Juiz Paulo Roberto de Oliveira Lima, do TRF da 5ª Região, ao negar liminar em ação cautelar incidental a ação rescisória proposta pela Fazenda Pública, assim se pronunciou:

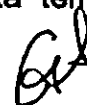
“..... Mas o que de fato ocorre não foi objeto de manifestação expressa da autora. É que o Supremo Tribunal Federal, como é de geral sabença, declarou a constitucionalidade da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, afastando apenas sua exigência no ano de 1989. É questão tormentosa, em casos assim, 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).

Caso idêntico já foi objeto de julgamento na Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, na sessão de 09 de julho de 2002, Acórdão nº 101-93.879, relator o eminente Conselheiro Kazuki Shiobara, cuja ementa tem a seguinte redação:



Processo nº : 10283.008181/99-14
Acórdão nº : CSRF/01-05.402

"COISA JULGADA MATERIAL EM MATÉRIA FISCAL. O alcance dos efeitos da coisa julgada material, quando se trata de fatos geradores de natureza continuada, não se projeta para fatos futuros, a menos que assim expressamente determine em cada caso o Poder Judiciário."

Tomo a liberdade de transcrever os ensinamentos daquele voto:

"Partindo da premissa de que a sentença resolve questão prática de aplicação de regra jurídica a fatos concretos já verificados, sua eficácia e a respectiva autoridade da coisa julgada não alcança exercícios futuros. Não se questiona, pois, a autoridade da coisa julgada, que não é atingida por decisão posterior do Supremo Tribunal Federal. Apenas se delimitam os seus efeitos, que não se projetam para fatos futuros, ainda não acontecidos.

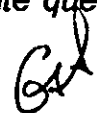
Assim, os efeitos da coisa julgada que ainda acobertam a defendente não se projetam além do início do ano de 1992, quando foi provavelmente publicado o acórdão do TRF da 1ª Região que declarou a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88.

Os fatos geradores objeto do lançamento sob exame ocorreram nos anos-calendário encerrados em 31 de dezembro de 1992 a 1994, bem fora do guarda-chuva de proteção da coisa julgada, que se estendeu até o início de 1992. Ausentes, na espécie, qualquer das hipóteses de suspensão da exigibilidade prevista no artigo 151 do CTN, o crédito tributário assim constituído é perfeitamente exigível, procedendo a cobrança de juros de mora e multa. O artigo 63 da Lei nº 9.430/96 aqui não se aplica, porque está condicionada a prévia suspensão da exigibilidade.

O artigo 112 do CTN também não se aplica, porque inexistente dúvida quanto à tipificação do ilícito tributário. Trata-se de falta de recolhimento da CSLL sem respaldo legal ou judicial.

O artigo 138 do CTN também não se aplica, porque a denúncia espontânea tem de vir acompanhada do recolhimento do tributo e acréscimos devidos antes do início do procedimento de ofício, recolhimento esse não realizado no caso em apreço.

Assim, no caso vertente, concluo que o lançamento não desrespeitou o princípio constitucional da coisa julgada. Mas tenho presente que a



Processo nº : 10283.008181/99-14
Acórdão nº : CSRF/01-05.402

última palavra no caso será a do STJ ou mesmo do STF, a quem incumbirá inclusive delimitar os efeitos dos acórdãos rescindendos."

Do Sr. Ministro do STF, Moreira Alves, no RE 100.888-1, destaca-se o seguinte trecho:

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.

Na mesma diretriz, a manifestação unânime da Primeira Turma do Colendo Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o REsp. 194276/RS, relativamente ao processo n.º 98/0082416-2, DJ de 29.03.1999, de cujo voto condutor do eminente Ministro José Delgado extrai-se a seguinte ementa:

1. (...).

2. *A Súmula n.º 343, do STF, há de ser compreendida com a mensagem específica que ela contém: a de não ser aplicada quando a controvérsia esteja envolvida com matéria de nível constitucional.*

3. *A coisa julgada tributária não deve prevalecer para determinar que o contribuinte recolha tributo cuja exigência legal foi tida como inconstitucional pelo Supremo. O prevalecimento dessa decisão acarretará ofensa direta aos princípios da legalidade e da igualdade tributárias.*

4. *Não é concebível se admitir um sistema tributário que obrigue um determinado contribuinte a pagar tributo cuja lei que o criou foi julgada definitivamente inconstitucional, quando os demais contribuintes a tanto não são exigidos, unicamente por força da coisa julgada.*

Do voto do relator, colaciona-se o seguinte trecho:

A soberania do Poder Judiciário em construir a coisa julgada não é absoluta. Ela há de ser exercida até os limites postos pela Carta Magna. Não entendendo-se assim, se outorgar ao juiz força maior do que a possuída pela



Processo nº : 10283.008181/99-14
Acórdão nº : CSRF/01-05.402

Constituinte, por se reconhecer que a decisão por ele, juiz, proferida, mesmo contrária à Constituição, prevalecerá.

Venho afirmando em meus escritos e decisões, com a devida vênia dos que têm entendido diferente, que a função do direito aplicado pelo Poder Judiciário é, exclusivamente, a de ordenar, impondo segurança e confiabilidade nas relações jurídicas. Essa missão torna-se mais categórica quando o Poder Judiciário é chamado para regular relações jurídicas de direito público, em face de não lhe ser possível criar comportamentos que fujam dos limites impostos pela legalidade objetiva e prestigiada pela CF.

Não concebo o atuar de qualquer ordenamento jurídico que não seja na forma de Sistema. Se assim não atuar não é ordenamento e não expressa função harmonizadora a ele exigida.

Impossível, conseqüentemente, que uma decisão judicial importe em criar privilégios no âmbito das relações jurídicas, impositivos tributários, permitindo que uma empresa não pague determinado tributo, mesmo que o seja por período certo, enquanto outras empresas são obrigadas a pagá-lo, apenas, porque, de modo contrário ao assentado pelo Supremo Tribunal Federal, uma decisão judicial assim impõe.

O prevalecimento da sentença transitada em julgado, em tal hipótese, quando atacada por ação rescisória, seria provocar um desrespeito à ordem jurídica, cuja estrutura e finalidade estão voltadas para a promoção da justiça. Esta, por sua vez, só será alcançada se a todos for emprestado o sentimento da igualdade e de segurança.

Não se invoque, como é comum se fazer, a segurança jurídica estabelecida pela coisa julgada. A segurança jurídica, por ela tratada é a de natureza processual, isto é, a surgida em decorrência do pronunciamento judicial, não sujeita, portanto, a modificações se não existir uma razão superior de ordem constitucional a descaracterizar essa força.

É de ser lembrado que a Constituição Federal, fiel a esse sistema hierárquico que se acaba de demonstrar, protege a coisa julgada, apenas, face aos efeitos de lei ordinária a ele posterior. Essa característica bem demonstra o cunho processual da segurança jurídica estabelecida pela coisa julgada, tornando-se instável perante a vontade legislativa, por se prestigiar a independência do Judiciário como poder, não se permitindo que outra lhe tire os efeitos de suas decisões.



Processo nº : 10283.008181/99-14
Acórdão nº : CSRF/01-05.402

Não me impressiona, nem me influencia a alegada aplicação da Súmula n.º 343 do STF, sobre a questão em debate. Entendo que ela, em se tratando de tema envolvendo constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lei não tem eficácia. Outrossim, ela só se faz presente, ao meu pensar, quando se trata de texto legal de interpretação controvertida nos tribunais e referente a relações jurídicas de direito privado. Estas, como é sabido, não estão sujeitas a princípios cogentes, presentes no corpo da Carta Magna, salvo o concernente ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

No trato de confronto de lei com a Constituição Federal, de acordo com o nosso sistema imposto pela nossa Carta Magna, só o Supremo Tribunal Federal tem competência absoluta para se pronunciar, declarando, com força obrigatória, a sua constitucionalidade ou inconstitucionalidade.

A declaração de inconstitucionalidade assumida pelos tribunais de segundo grau, não tem a mesma potencialidade de imperatividade da oriunda pelo Supremo Tribunal Federal pela ausência de efeito definitivo absoluto e por aqueles não terem a competência outorgada pela Carta Magna de serem obrigados a guardarem a Constituição, como a possuída pela Colenda Corte (art. 102, CF).

Convém sobrelevar que um dos pilares para a propositura da ação judicial a que se alude, onde fundamentalmente se arrimou a contribuinte como causa peticionária, reside no fato de a Lei n.º 7.689/88 *ter criado imposto e não contribuição social* e, ainda, por Lei Ordinária. A decisão transitada em julgado agasalhando a fundamentação acolheu o desiderato em sede de Ação Ordinária.

Permanecendo perfilhado à tese esposada pelo Egrégio Tribunal, vale dizer, em plena correspondência com o pedido e o julgado, há de se avocar a súmula 239, de 16.12.1963, do Excelso Pretório que, *in verbis*, assim se manifesta em seu decisório:

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

Processo nº : 10283.008181/99-14
Acórdão nº : CSRF/01-05.402

Não há como desprezar, alinhando-se ao suscitado, a exegese do artigo 468 do Código de Processo Civil (CPC) que se transcreve, *in totum*:

Art. 468 - A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas.

Ora, se o tratamento dado pela impetrante à CSLL era o de imposto – proposição acolhida integralmente pela decisão transitada em julgado, infere-se estarmos, agora, com a superveniência das Leis n.º 7.738/89, e 8.034/90, frente a legislação distinta e fatos de natureza diversa – aquela entendida pelo STF como exação inserta no gênero tributo (não da espécie imposto). Eis, diante de nós, dois pilares básicos que objetam o pleito recursal.

Ao reverso do afirmado pela litigante, estou convencido, a par do exposto, que a sentença a que se alude por certo também não apreciou a eventual incidência da norma sobre fatos futuros, ou sobre créditos vincendos (após 1989).

Tomemos a exegese da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988, mais especificamente em seu artigo 2º, normatizada pela IN-SRF n.º 198, de 29.12.1988:

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

Obs.: A IN/SRF n.º 198/88 definiu a base de cálculo como o valor positivo do resultado do exercício, já computado o valor da contribuição social devida (...).

§1º - Para efeito do disposto neste artigo:

- a) – será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;*
- b) – no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;*
- c) – o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial será ajustado pela:*



Processo nº : 10283.008181/99-14
Acórdão nº : CSRF/01-05.402

1. *exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;*
2. *exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;*
3. *exclusão do lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º, § 1º, do Decreto-lei n.º 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, apurado segundo o disposto no art. 19 do Decreto-lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e alterações posteriores.*
4. *adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido.*

Contrariamente ao que alega a recorrente, a Lei n.º 8.034, de 12.04.1990, com eficácia a partir de 14 de julho de 1990, resgatou edições legais pretéritas a esse teor e inovou, significativamente, a composição da base de cálculo até então vigente para as pessoas jurídicas submetidas à apuração do lucro real, enfatizando-se as seguintes inclusões defluentes de seu texto legal (art. 2º):

(...);

1. *adição do valor da reserva de reavaliação, baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período;*
2. *adição do valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, exceto a provisão para o imposto de renda;*
3. (...);
4. (...);
5. *exclusão do valor das provisões adicionadas, na forma do item 3 que tenham sido baixadas no curso do período-base;*
6. *dedução das participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados (art. 7º da IN n.º 90, de 15-07-92).*

Observe-se que as alterações a esse título não se quedaram incólumes, merecendo destaques outras modificações anteriores, tais como as prescritas pelo art. 42, §4º da Lei n.º 7.799, de 10.07. 1989; art. 7º da Lei n.º 7.856, de 24.10.1989; e art. 1º, inciso II da Lei n.º 7.988, de 28.12.1989.



Processo nº : 10283.008181/99-14
Acórdão nº : CSRF/01-05.402

Como corolário, a coisa julgada resta descaracterizada pela tangência de dois vetores indissociáveis: lei superveniente e fatos de natureza diversa. A Lei n.º 8.034, de 13.04.1990, ao erigir uma nova base de cálculo para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, dramaticamente distante da regida pela Lei n.º 7.689/88, manifestamente atendeu ao dualismo que se aponta indispensável.

Trago à colação, o magistério do ínclito tributarista José Carlos Barbosa Moreira, em artigo publicado na Revista Forense, vol. 246, pág. 31:

A título de ilustração, vale a pena aplicar a algumas hipóteses o princípio expressamente consagrado pelo novo código.

O contribuinte X propõe contra o Fisco ação declaratória negativa de dívida tributária, em relação a determinado exercício, arguindo a inconstitucionalidade da lei que instituíra o tributo. O juiz acolhe o pedido, por entender que tal lei era realmente inconstitucional. A solução dessa questão de direito constitui motivo da decisão: sobre ela se forma a coisa julgada. Com referência a outro exercício e a outra dívida -, é lícito ao órgão judicial reapreciar a questão, eventualmente para considerar constitucional a mesma lei e julgar, por isso, que o tributo é devido por X.

Das lições do eminente doutrinador, professor Gilmar Ferreira Mendes, extraio o seguinte trecho de seu estudo sobre "Coisa Julgada e Efeitos Vinculantes":

A declaração de nulidade de uma lei não obsta à sua reedição, ou seja, a repetição de seu conteúdo em outro diploma legal. Tanto a coisa julgada quanto a força de lei específica (eficácia "erga omnes") não lograram evitar esse fato.

Ainda que no limite extremo do hipotético prevalecessem os argumentos expendidos pela contribuinte, essa não ficaria a salvo eternamente da obrigação tributária a que recusa submissão, a não ser com um abominável desrespeito ao princípio pétreo da igualdade o qual consiste em dar tratamento igual aos iguais. Enfim, o julgado não tem caráter de imutabilidade para os eventos fiscais futuros, frise-se.

Dessarte, a coisa julgada em destaque não se correlaciona com a exação imposta, pois o seu caráter não se irradia a outros exercícios e nem ataca lei nova, conforme é assente na jurisprudência administrativa – mas se contém na

Processo nº : 10283.008181/99-14
Acórdão nº : CSRF/01-05.402

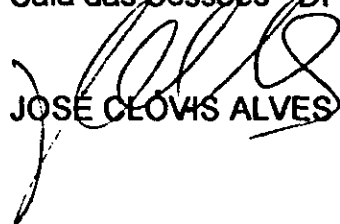
dimensão temporal da sentença contemplativa dos exercícios abarcados pela Lei 7.689/88; melhor dizendo: goza de eficácia no ano-base de 1988, limite do pedido do contribuinte. Ademais, a Lei n.º 4.657, de 04 de setembro de 1942 (LICC), em seu artigo 1º, § 4º, salienta que *as correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova*.

Dessa forma, resulta despicienda qualquer apreciação acerca da ação rescisória ou dos seus efeitos temporais, pois não se acha sob debate a lei fulminada pelo trânsito em julgado.

Item recursal que se repele.

Assim, conheço o recurso especial apresentada empresa, bem como as contra-razões trazidas pelo PFN e, no mérito voto no sentido de NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Sala das Sessões - DF, em 20 de março de 2006.


JOSE CLÓVIS ALVES

