



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29  
Recurso nº. : 149.514 - *EX OFFICIO* e *VOLUNTÁRIO*  
Matéria : CSL – EXS.: 1999 a 2004  
Recorrentes : 3ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE e PARAGÁS DISTRIBUIDORA LTDA.  
Sessão de : 21 DE SETEMBRO DE 2006  
Acórdão nº. : 108-09.011

**IRPJ - REVISÃO DE LANÇAMENTO** - As condições para revisão do lançamento estão contidas no artigo 149 do CTN.

**PAF - INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS OU ATOS NORMATIVOS** - Compete ao Poder Judiciário declarar a inconstitucionalidade de leis ou atos normativos porque se presumem constitucionais ou legais todos os atos emanados do Poder Legislativo. Assim, cabe a autoridade administrativa apenas promover a aplicação da norma nos estritos limites do seu conteúdo.

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – COISA JULGADA – FALTA DE LEI COMPLEMENTAR – ALTERAÇÃO DO ESTADO DE DIREITO – ART. 471, I, DO CPC** – Havendo decisão judicial declarando a inconstitucionalidade da Contribuição Social sobre o Lucro instituída pela Lei 7689/88, em razão de falta de lei complementar a coisa julgada é abalada quando é alterado o estado de fato ou de direito, nos termos do art. 471, I, do CPC. Com a edição da Lei Complementar 70/91, cujo artigo 11 convalidou as normas jurídicas veiculadas pela Lei 7689/1988, houve alteração no estado de Direito. Não havendo também que se falar em coisa julgada, se a decisão invocada se refere a exercícios anteriores (SÚMULA 239 do STF).

**IRPJ/CSLL – ESTIMATIVAS – DIFERENÇAS APURADAS EM PROCEDIMENTO DE OFÍCIO** – Verificando o agente fiscal que não houve recolhimento suficiente dos valores devidos a título de estimativas, cabível o lançamento das diferenças a título de multa isolada sobre os valores apurados.

**IRPJ – MULTA ISOLADA – EXIGIDAS, CONCOMITANTEMENTE, NO LANÇAMENTO** – Por se tratar de hipóteses legais distintas, são cabíveis, no lançamento de ofício a aplicação de multa exigida isoladamente, por falta de recolhimento dos valores devidos por estimativa, bem como as que se exigem juntamente com o imposto ou contribuição que forem apurados no procedimento fiscal. (Inciso II parágrafo 1º, do artigo 44 da Lei 9430. Contudo, nos termos da alínea c, do inciso II do artigo 106 do CTN deverá ser aplicado o coeficiente de 50%, veiculado no artigo 18 da MP303/2006.

Recurso de ofício negado.

Recurso voluntário parcialmente provido.

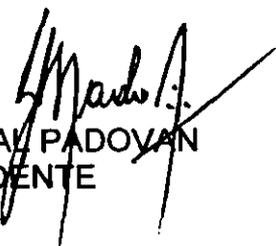


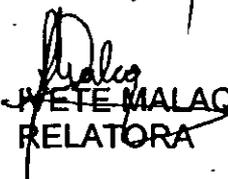
**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 10380.006315/2004-29  
Acórdão nº : 108-09.011  
Recurso nº : 149.514  
Recorrentes : 3ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE e PARAGÁS DISTRIBUIDORA LTDA.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela 3ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM FORTALEZA-CE e PARAGÁS DISTRIBUIDORA LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL para reduzir o percentual da multa isolada para 50%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Karem Jureidini Dias, Margil Mourão Gil Nunes e Orlando José Gonçalves Bueno que excluíam a multa integralmente.

  
DORIVAL PADOVAN  
PRESIDENTE

  
JETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 23 OUT 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA e JOSÉ HENRIQUE LONGO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 10380.006315/2004-29  
Acórdão nº : 108-09.011  
Recurso nº : 149.514  
Recorrentes : 3ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE e PARAGÁS DISTRIBUIDORA LTDA.

**RELATÓRIO**

Formalizam 3ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE e PARAGÁS DISTRIBUIDORA LTDA., já qualificados nos autos, recursos de ofício e voluntário a este Conselho, visando a autoridade recorrente ver confirmada a exoneração procedida através do acórdão nº 4973, de 23/09/2004, inserto às fls.342/360. E recurso voluntário de fls. 367/375, onde a recorrente pretendeu que fosse exonerada a parcela mantida na decisão de primeiro grau.

Houve crédito tributário para a CSLL, fls.05/26, no valor total de R\$ 27.252.040,37, incluindo encargos legais, inclusive multa isolada no montante de R\$ 6.252.040,37, decorrente de diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago (Verificações Obrigatórias). Narrou o autuante ausência de declaração (DCTF ou DIPJ), e recolhimento desse tributo, nos anos de 1999 a 2003, na descrição dos fatos e enquadramento legal, fls. 07/12.

Embora a empresa tivesse ação judicial contra a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, transitada em julgada em 04/11/92, processo nº 89.0092546-6, seus efeitos não alcançariam os fatos geradores objeto da presente autuação, por serem de períodos posteriores às alterações legislativas de cuja incidência a relação jurídica decorreu, incidindo na espécie o art. 471 do CPC, na forma como fundamentado no Parecer PGFN/CRJN/1277/94, cuja cópia integrou o Auto.

A base de cálculo foi o Lucro Líquido apresentado pela empresa nas suas Demonstrações de Resultado transcritas no Diário e LALUR, por falta de maiores esclarecimentos por parte da recorrente. Tabela de fls. 344 apontaram os valores devidos. Enquadramento legal: Art. 77, inciso III, do Decreto-lei nº 5.844/43; 149 da Lei nº 5.172/66; art. 22 e §§ da Lei nº 7.689/88; Art. 19 da Lei nº 9.249/95;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29  
Acórdão nº. : 108-09.011

Art. 12 da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96; Art. 62 da Medida Provisória nº 1.858/99 e suas reedições.

Houve lançamento de multas isoladas a partir de diferença apurada entre o Valor Escriturado e o Declarado/Pago – CSLL Estimativa (Verificações Obrigatórias), frente à opção do lucro feita pela Contribuinte. Demonstrou o cálculo da multa nos meses onde se realizou balanço de suspensão com resultado positivo.(fls. 345). Enquadramento Legal: Arts. 29, 30, 43, 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 e art. 841 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999 - RIR/99).

Na impugnação de fls.258/296, iniciou reclamando da ofensa à coisa julgada, formada no MS Nº 89.0092546-6.

O crédito constituído no auto de infração decorrera, no dizer dos autuantes, de omissão na declaração e recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL - nos anos-calendário de 1998 a 2003, e da imputação de multa isolada pelo não-recolhimento das estimativas devidas no período em questão, com base, apenas em Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional que, em lugar de ter ajuizado a competente ação rescisória, pretendeu que mero parecer substituisse aquela ação para o fim de desconstituir a coisa julgada.

Com isto a autuação seria improcedente. A exigibilidade da CSLL instituída pela Lei nº 7.689/88, não lhe poderia ser imputada, por flagrante desrespeito à legalidade que vincula a autuação da administração tributária da União.

Caberia notar que a capitulação legal da infração trouxe como fundamento o art. 149 do CTN, que dispôs sobre o lançamento de ofício. As hipóteses em que o Fisco poderia lançar mão dessa modalidade de lançamento seriam aquelas mencionadas nos incisos I a IX, do dispositivo.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29  
Acórdão nº. : 108-09.011

Supôs que a Receita Federal estaria lhe imputando ter omitido declarações acerca da CSLL, certamente com base no inciso II, cabendo perguntar se estaria obrigada a tal exação. A omissão de declaração só daria ensejo ao lançamento quando não fosse prestada por quem de direito, conforme prescrição do inciso II do art. 149 do CTN.

Respondeu de forma negativa a esta ilação porque não tivera com a União qualquer relação jurídico-tributária que lhe impusesse recolhimento para a CSLL, frente a coisa julgada decorrente do mandado de segurança nº 89.0092546-6, que tramitou perante a 4ª Vara Federal da Seção Judiciária do Ceará.

Interpusera, como litisconsorte, ordem preventiva (doc. 02) contra o Delegado da Receita Federal para obstar a concretização de qualquer exigência baseada na Lei nº 7.689/88, porque qualquer ato fundado na citada lei dela invariavelmente herdaria suas inconstitucionalidades (formais e materiais), a saber, a identidade material da CSLL com o IRPJ e o fato de ter instituído tributo que a Constituição exigia viesse à lume por lei complementar, não ordinária.

Foi êxito o pleito. A sentença proferida (doc. 03) atendeu ao pedido de forma ampla, irrestrita, principalmente no tocante ao quesito temporal. Como não ficou subscrita a qualquer exercício, a ordem dirigida ao Delegado da Receita Federal no Ceará afastou toda e qualquer atuação da Receita Federal tendente a exigir a então recém-instituída CSLL.

A atuação não teria o condão de mitigar o alcance daquela sentença mandamental. A declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 retirou todo o suporte legal da exigência tributária, por ofensa à ordem jurídica. Logo, em nenhum dos anos-calendário instaurou-se qualquer obrigação tributária entre a Recorrente e a União, porque não havia - como não há - sua obrigação de recolher a CSLL.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29

Acórdão nº. : 108-09.011

Aqui mais um óbice para a falta de oportunidade e conveniência deste lançamento, que pretendeu atribuir uma obrigação inexistente, ferindo o art. 142 do CTN, que ordena que só poderá haver lançamento quando for possível verificar a ocorrência do fato imponível.

O lançamento se baseou em legislação declarada inconstitucional, portanto incapaz de disciplinar qualquer exigência tributária. A decisão que em mandado de segurança preventivo fere a própria sustentação legislativa da cobrança de determinado tributo, tido por inconstitucional, quando passada em julgado lança efeitos para os exercícios posteriores e não pode mais ser atingida, sequer na via administrativa.

Conclusão colhida da opinião das mais altas cortes judiciárias do país, Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, em reforço ao fato de que o auto impugnado seria absolutamente improcedente porque atentou contra a eficácia de uma decisão imutável, conforme se teria no RE nº 93.048-SP do STF, rel. Min. Rafael Mayer, DJU de 14/08/1981 e RESP nº 12.184-RJ do STJ, rel. Min. Ari Pargendier, DJU de 26/02/1996, trecho do voto (fls. 262/263).

A decisão declaratória do seu direito somente poderia ser desconstituída por outra decisão judicial, (ação rescisória, nos termos do art. 485 do CPC). O auto pretenderia violar a eficácia material de uma decisão judicial de forma oblíqua, e na mais completa marginalidade legislativa.

O trânsito em julgado da decisão estaria definido no tempo, ao fim da sucessão de eventos processuais no mandado de segurança nº 89.0092546-6, como se veria nos documentos anexados. Após a sentença da 4ª Vara Federal do Ceará seguiu-se remessa oficial e apelação voluntária, contudo a 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, na AMS nº 1.132-CE, confirmou a sentença a quo, fazendo prevalecer o juízo de dupla inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/89 (doc. 04).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29

Acórdão nº. : 108-09.011

A PFN interpôs o Recurso Extraordinário nº 135.052-PE para o Supremo Tribunal Federal, que teve o seguimento negado pelo então Ministro Moreira Alves, (docs. 05 e 06). O despacho do Ministro não foi questionado perante a respectiva Turma ou o Pleno do STF. E em 04/11/1992, precluiu a possibilidade de reverter a inadmissão de seu recurso extraordinário. Aqui a data do trânsito em julgado do acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região que confirmou a sentença da 4ª Vara da Seção Judiciária do Ceará, tornando-se assim imutável e indiscutível a ordem que impedira o Delegado da Receita Federal de exigir a CSLL da Recorrente.

A imutabilidade da decisão estaria no fato de que, transcorrido mais de dez anos do trânsito em julgado da sentença não haveria a mais breve notícia de qualquer ação rescisória interposta pela União com vistas à desconstituição daquele julgado. Só esta medida poderia rever a decisão que afastou os efeitos e a cobrança da contribuição instituída pela Lei nº 7.689/88. Mas a fiscalização da Delegacia da Receita Federal, louvada sobretudo no Parecer PGFN/CRJN/1277/94, pretendeu reverter tal quadro. Todavia no direito brasileiro não é a mera orientação interna, desprovida de cunho normativo erga omnes, que tem aptidão para desfazer uma decisão soberana do Judiciário.

Por outro lado, naquilo em que pretende se substituir à decisão proferida na ação rescisória, atentando arbitrariamente contra a força da coisa julgada no mandado de segurança nº 89.0092546-6, a autuação restou defeituosa porque desobedeceu o art. 485 do CPC, além dos arts. 467, 468, 470 e 472, todos do CPC, e ao art. 5º, XXXVI da Constituição Federal.

O Ministro Gilmar Mendes, segundo lição proferida quando ainda conduzia a Advocacia-Geral da União, na qualidade de Chefe, ensinou que haveria impossibilidade de revisão extra-judicial de sentença passada em julgado, fora do contexto da ação rescisória, porque:

"Assim, enquanto no modelo consagrado pelo § 79, (2), da Lei do Bundesverfassungsgericht, se admite a possibilidade de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29

Acórdão nº. : 108-09.011

que a execução da sentença calcada em lei inconstitucional seja impugnada mediante embargos à execução (Código de Processo Civil Alemão, § 767), a impugnação de sentença transitada em julgado, no sistema brasileiro, somente há de se verificar por via de ação rescisória.

Em julgado de 13.09.1968, explicitou-se essa orientação de forma cristalina:

'A suspensão da vigência da lei por inconstitucionalidade torna sem efeito todos os atos praticados sob o império da lei inconstitucional. Contudo, a nulidade da decisão judicial transitada em julgado só pode ser declarada por via de ação rescisória' (RTJ 551744)" (in Revista Dialética de Direito Tributário nº 81, p. 101).

Para esclarecer qualquer dúvida sobre a importância que se deve atribuir à coisa julgada, o Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 187.376-1-PR, relatado pelo Ministro Sydney Sanches, no qual foi decidido à unanimidade o seguinte:

**"DIREITO CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO DE RENDA. IMUNIDADE (ART. 19, 111, 'C', DA EMENDA CONSTITUCIONAL N - 1169). INSTITUIÇÃO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO. COISA JULGADA.**

1. Havendo sido declarada judicialmente, em anterior, entre as mesmas partes, a inconstitucionalidade dos §§ 1º e 2º do art. 6º do Decreto-Lei nº 2.065, de 26.10.1983, e, conseqüentemente, a inexistência de obrigação da autora, ora recorrida, perante a União Federal, ora recorrente, de pagar Imposto de Renda, por gozar de imunidade constitucional, e tendo transitado em julgado tal decisão, a presente ação de repetição, do mesmo imposto, só poderia ter sido julgada procedente, como foi, no caso.

2. Diante da eficácia da coisa julgada anterior, naqueles termos e com aquela extensão, a esta altura até irrevocável, não é possível, ao S.T.F., no Recurso Extraordinário, na ação de repetição de indébito, afastar a imunidade nela reconhecida, mesmo que sua jurisprudência lhe seja contrária, como pareceu ao Ministério Público Federal." (DJU, Seção 1, de 13/06/1996).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29  
Acórdão nº. : 108-09.011

Decisão aplicável aos autos, frente à ação declaratória que a excluiu do campo de incidência da Lei nº 7.689/88 e impediu a Delegacia da Receita Federal de efetuar a cobrança da CSLL, embora este órgão não desistisse de tal intento. As investidas não seriam novas mas já estariam sendo devidamente rechaçadas pelo próprio Judiciário.

Um exemplo foi o resultado do Agravo de Instrumento nº 31.259-CE (doc. 07), interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra decisão liminar que na ação cautelar nº 2000.81.00.008153-6 suspendera a exigibilidade do crédito tributário objeto do processo nº 10380.204232/96-69, relativo à CSLL do biênio 1990/1991. Segue abaixo a ementa do respectivo acórdão:

**"AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 31259-CE (2000.05.00.03 7542-3).**

**Agravante: Fazenda Nacional.**

**Agravado : Paragás Distribuidora Ltda.**

**Advogados : Francisco de Assis Maia Alencar e outros.**

**Relatora : Des. Federal MARGARIDA CANTARELLI,**

**EMENTA**

**AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRÂNSITO EM JULGADO. IMPOSSIBILIDADE DE INSCRIÇÃO.**

I. Havendo decisão judicial transitada em julgado que considerou inconstitucional a exigência da Contribuição Social Sobre o Lucro, nos termos da Lei nº 7.689/88, por identidade de base de cálculo com o IRPJ, incabível a inscrição em dívida ativa de débito relativo àquela exação, posto que frontalmente em contrário ao dispositivo sentencial, cujos efeitos, neste caso, alcançam aquele período, haja vista que a declaração de inconstitucionalidade foi total.

II. Disponíveis ao fisco os meios processuais adequados à desconstituição de julgado que vai em contrário à jurisprudência do STF, sendo-lhe vedado, entretanto, simplesmente ignorar determinação judicial, cessandolhe os efeitos indevidamente.

III. Agravo de instrumento improvido."



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29  
Acórdão nº. : 108-09.011

O débito objeto deste agravo foi extinto por força da decisão proferida (doc. 08) na ação anulatória de nº 2000.81.00.11273-9, em curso perante a 9ª Vara da Justiça Federal do Ceará.

Mesma solução para o crédito contido no PAT 10380.238988/97-47, relativo à CSLL do exercício 1993 (ano-base 1992), extinto por virtude da sentença proferida (doc. 09) nos embargos à execução fiscal de nº 2000.81.00.012047-5, também em curso na 9ª Vara Federal cearense.

As alterações legislativas posteriores não conferiram à CSLL e à Lei nº 7.689/88 uma nova feição que fizesse a coisa julgada perder seus limites. Todas as alterações posteriores foram inócuas nesse quesito pois a partir da edição da Lei nº 7.689/88 ou trouxeram mudanças na base de cálculo da CSLL para incluir esta ou aquela parcela dos resultados tributáveis do ano-base, ou promoveram alterações meramente quantitativas em relação à alíquota aplicável, o que leva à conclusão inequívoca de que leis como as de nºs 7.856/89; 7.988/89; 8.212/91, 9.249/95 ou a Medida Provisória nº 1.991-14/2000, apenas para exemplificar alguns dispositivos, não cuidaram de remediar quaisquer dos vícios apontados na decisão passada em julgado que a Receita Federal insiste em desrespeitar.

A "remissão" à Lei nº 7.689/88 que vem expressa em alguns desses textos não pode ser tomada como uma "restituição" da CSLL, porque tais diplomas não alteraram a estrutura da respectiva obrigação tributária.

Por isto ante a eficácia de uma decisão judicial, há muito distante do prazo de dois (2) anos que a lei processual estabelece para a interposição da ação rescisória, o auto de infração incorre em grave vício e não fundamenta nenhuma exigência de CSLL.

Como se não bastasse o vício de estrutura o conflito com as normas jurídicas que regem o instituto da coisa julgada, a peça de lançamento tampouco resiste ao exame sob o aspecto da materialidade.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29  
Acórdão nº. : 108-09.011

A irregularidade se deu no valor do principal lançado fazendo com que a exigência total fosse majorada em R\$ 2.477.695,16 além do que seria devido, nos anos de 2000 e 2001. Foi desconsiderada a despesa de tributos transacionados no REFIS (opção da Impugnante em 31/08/2000, doc. 10) no valor de R\$ 11.744.345,24 de PIS e COFINS, objeto de disputa judicial com a União.

Como havia obrigatoriedade de renúncia à disputa judicial para o ingresso no REFIS, a despesa teve de ser reconhecida (constou na parte B do LALUR – doc. 11), Tal exclusão se considerada pelos autuantes, no ano-calendário de 2000, a tornaria negativa, passível de compensação posteriormente. O mesmo procedimento aconteceu em 2001, afetando para mais o montante a ser lançado.

No documento 10 a demonstração dessas diferenças, que para o ano-calendário de 2000 a diferença, a maior, ficou em R\$ 954.152,85, e para o ano-calendário de 2001, a diferença importou em R\$ 102.838,22.

Mesmo que as irregularidades da malsinada cobrança não esbarrassem na eficácia material da coisa julgada, o lançamento não teria como subsistir ao exame material, pois a fiscalização incorreu em excesso ao deixar de considerar, no lançamento, a exclusão referente à opção pelo REFIS da impugnante. Pediu o cancelamento da exação.

Decisão de fls.342/360, deu parcial provimento ao recurso. Iniciou analisando os efeitos da decisão judicial transitada em julgado, favorável à Recorrente, mas em desacordo com posterior acórdão do Supremo Tribunal Federal, que considerou constitucional os preceitos da Lei nº 7.689/88, com exceção de seu art. 8º.

Comentou a apreciação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CRJN/Nº 1.277/94, dizendo de sua precisão para deslinde da questão:

\*4. De início, noticie-se que, em tema de ação declaratória, a 1ª Turma do Augusto Pretório, no Julgamento do RE nº 99.435-1, Relator Ministro RAFAEL MAYER, decidiu que "a

Processo nº. : 10380.006315/2004-29  
Acórdão nº. : 108-09.011

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". (in "R.T.J." 106/1.189)

5. Esse entendimento foi ratificado pelo Plenário, no julgamento da Ação Rescisória nº 1.239-9-MG, cujo Relator, o Ministro CARLOS MADEIRA, acolheu o Parecer do então Procurador-Geral da República, o hoje Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, pela improcedência da ação. No referido julgado, o Emérito Ministro MOREIRA ALVES esclareceu que "não cabe ação declaratória para efeito de que a declaração transite em julgado para os fatos geradores futuros, pois a ação dessa natureza se destina à declaração da existência, ou não da relação jurídica que se pretende já existente. A declaração da impossibilidade do surgimento de relação jurídica no futuro porque não é esta admitida pela Lei, ou pela Constituição, se possível de ser obtida pela ação declaratória, transformaria tal ação em representação de interpretação ou de inconstitucionalidade em abstrato, o que não é admissível em nosso ordenamento jurídico." (in "Revista Jurídica" nº 159 - jan/91, p. 39)

6. Mesmo se admitíssemos a tese da restrição da Súmula nº 239 do S.T.F., no sentido de que se de uma decisão transitada em julgado, numa ação declaratória, que se coloca no plano da relação de direito tributário material, para dizer da inconstitucionalidade da pretensão do Fisco, decorre coisa julgada a impossibilitar a renovação, em cada exercício, de novos lançamentos e cobranças do tributo, impende ponderar, por outro lado, que tal efeito não prevalece na hipótese de advir mudanças das relações jurídico-tributárias, pelo advento de novas normas jurídicas e de alterações nos fatos, com os seus novos condicionantes.

7. Assim, a res judicata proveniente de decisão transitada em julgado 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.

8. Adapta-se como uma luva ao que acabamos de dizer a segunda parte da Ementa do Plenário do Supremo Tribunal Federal, no Julgamento do Recurso Extraordinário nº 83.225-SP, *ipsis verbis*:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29  
Acórdão nº. : 108-09.011

"2) A coisa julgada não impede que lei nova passe a reger diferentemente os fatos ocorridos a partir de sua vigência. Embargos rejeitados" (in "R.T.J." 92/707).

9. Cumpre também, noticiar o entendimento do Procurador-Regional da Fazenda Nacional em Pernambuco Dr. ANTÔNIO GALVÃO CAVALCANTI FILHO, exposto no Ofício PRFN/PE nº 406/92, no sentido de que, tornando-se mansa e pacífica a jurisprudência que reconhece a constitucionalidade da legislação da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, verificar-se-ia mudança no estado de fato em relação jurídica de trato sucessivo, hospedada no art. 471, I, do Código de Processo Civil, não havendo de antepor, na matéria, a couraça impermeável da coisa julgada, passando a ter, pois, fomento jurídico a cobrança da exação, independentemente de ação rescisória, ressalvados os efeitos jurídicos dos fatos efetivamente consumados.

10. Reforça esta posição, a transcrição de trecho do voto do Ministro COSTA LEITE, no Julgamento da 1ª Turma do sempre Egrégio Tribunal Federal de Recursos da AC nº 81.915-RJ (in RTFR 160/59/61), verbis:

"A coisa julgada, como ensina Frederico Marques, é suscetível de um processo de integração, decorrente de situação superveniente, a que deve o juiz atender, tendo em conta a natureza continuativa da relação jurídica decidida."

11. Aliás, a primeira parte da Ementa da AC supracitada traz o seguinte entendimento: "Tratando-se de relação jurídica de caráter continuativo, não prospera a exceção de coisa julgada, nos termos do art. 471, do CPC".

12. Neste ponto, vale ressaltar que a Lei nº 7.689, de 15.12.88, foi alterada por preceptivos jurídicos novos de vários Diplomas Legais, cabendo citar, apenas a título ilustrativo, os arts. 41, § 3º e 44 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; e o art. 11. da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, c/c os arts. 22, § 1º e 23, § 1º, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

13. Ressalte-se, outrossim, que a Lei Complementar nº 70/91, no seu art. 11, manteve as demais normas da Lei nº 7.689/88 com as alterações posteriormente introduzidas.

14. Ademais, desde a Decisão do Excelso Pretório no Julgamento do Recurso Extraordinário nº 138284-8-CE, a jurisprudência pátria passou a reconhecer mansa e pacificamente a Constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, com a exceção do seu art. 8º.

15. Impende transcrever recente Decisão do Pretório Excelso, confirmando o entendimento de decisões anteriores no que



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29

Acórdão nº. : 108-09.011

respeita ao âmbito dos efeitos da coisa julgada em ação declaratória:

"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 - E. Decl. em Diver. em RE nº 109.073-1-SP, Rel. Min. ILMAR GALVÃO - Jul. 11.2.93) (...)

20. Diante do exposto, conclui-se que, tendo havido alterações das normas que disciplinam a relação tributária continuativa entre as partes, não seria cabível, no caso, a alegação da exceção da coisa julgada em relação a fatos geradores sucedidos após as alterações legislativas, sendo do interesse público o lançamento e a cobrança administrativa ou judicial dos créditos decorrentes."

Mesmo que os argumentos exarados no Parecer não fossem suficientes para justificar a manutenção do lançamento outros pontos fariam concluir pela sua procedência.

O enquadramento legal da autuação (fls. 08 e 12) se fez na legislação que alterou posteriormente a Lei nº 7.689/88, tal como as Leis nº 8.981/95, 9.065/95, 9.316/96, 9.430/96 e MP nº 1.858/99. O acolhimento da hipótese de que a coisa julgada na ação transitada alcançaria o período autuado, poria em risco a vigência dos demais diplomas legais que sustentam a autuação. A lei nova pode disciplinar diferentemente a coisa julgada. Os fatos ora debatidos provam que o julgado não autoriza a imutabilidade para fatos geradores futuros, por estarmos diante de relações jurídicas continuativas.

O comando normativo inserido através dos dispositivos acima citados modificaram o estado de direito antecedente, seja pelo novo regime jurídico normativo procedimental, seja material, ainda que a alteração se adstrinja às alíquotas da contribuição. É a consubstanciação do julgado do Supremo Tribunal Federal, no Julgamento do Recurso Extraordinário nº 83.225-SP (já referido no Parecer PGFN/CRJ/Nº 1.277/94).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29  
Acórdão nº. : 108-09.011

A decisão do STF, ao considerar constitucional a contribuição em tela – com exceção do art. 8º da Lei nº 7.689/88 – alterou o estado de direito preexistente, seja pelas inovações introduzidas por leis ulteriores àquela instituidora da contribuição social sobre o lucro, seja pela sua própria decisão que a julgou constitucional. Inexistiria, também ofensa à coisa julgada, o caso dos autos se albergaria na previsão contida no art. 471, inciso I, do Código de Processo Civil.

Transcreveu de Vicente Grego Filho (Direito Processual Brasileiro – 2º volume – Editora Saraiva – 14ª edição – pág.248), o seguinte texto:

“Diferente, porém, é a situação se existe fato novo ou diferente que venha a constituir fundamento jurídico para outra demanda. Nesse caso, o problema da coisa julgada não se põe, porque o fato que constitui fundamento jurídico novo enseja outra demanda diferente e a coisa julgada se refere a demandas idênticas nos três elementos: mesmas partes, mesmo pedido e mesma causa de pedir.”

Mesma linha da decisão do Superior Tribunal de Justiça no - RESP 281209, cuja ementa transcreveu:

**“TRIBUTÁRIO. COISA JULGADA. EFEITOS. RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUATIVA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO.**

1. A Lei nº 7.689, de 15.12.88, foi declarada constitucional, com exceção do art. 8º, pelo STF (RE nº 138284-8-CE).
2. Efeitos da coisa julgada que reconheceu, sem exame pelo STF, ser inconstitucional toda a Lei nº 7.689, de 15.12.88.3. Superveniência da Lei nº 8.212, de 24.07.91, e da LC nº 70, de 30.12.1991.
3. Reafirmação, nestas leis, da instituição da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas.
4. Superveniência de situações jurídicas que afetam a imutabilidade da coisa julgada quando se trata de declaração de inconstitucionalidade não examinada, na situação debatida, pelo STF e proclamada na apreciação de relação jurídico-tributária de natureza continuativa.
5. Recurso provido que resulta em denegação da segurança impetrada pela empresa, obrigando-a a pagar a contribuição em questão devida, a partir da vigência da Lei nº 8.212/91, por



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29

Acórdão nº. : 108-09.011

respeito aos efeitos da coisa julgada nos exercícios de 1989 e 1990. Inexistência de ação rescisória."

Mesmo conteúdo do – Resp nº 233662/GO, STJ:

**"EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. COISA JULGADA. EFEITOS E LIMITES. LEI 7689/88. APLICAÇÃO.**

1. Pode haver cobrança de tributo após cada fato gerador nos períodos supervenientes à coisa julgada pela presença de relações jurídicas de trato sucessivo.

2. Os Tribunais, de qualquer grau, podem declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, mas com efeito meramente declaratório, sem qualquer carga de executabilidade, mesmo que alcance a coisa julgada.

3. Há limites a serem impostos à segurança jurídica, em face de regras postas na Carta Maior como o de que ela, quando construída pelo direito formal, não pode se impor sobre os princípios constitucionais.

4. Recurso especial provido."

Transcreveu do Ministro José Delgado, partes do voto constante no acórdão cuja ementa acima reproduziu:

"A coisa julgada, na situação examinada, não tem força absoluta. A decisão do Poder Judiciário, mesmo que lhe proteja a coisa julgada, não pode sobrepor-se aos ditames da Carta Magna.

É dever da jurisprudência adaptar os efeitos da coisa julgada, em situações como a revelada nos autos, à força dos princípios que regem a relação jurídico-tributária, essencialmente, de conteúdo público, portanto, indisponível.

O primeiro plano da discussão deve ser situado na busca de se compreender a extensão dos efeitos da não aplicação de uma lei considerada inconstitucional, por parte dos Juízes de primeiro e segundo grau, quando tal decisão transita em julgado.

Sabido é que a Carta Magna, em seu art.97, permite que os Tribunais, de qualquer grau, declarem pela maioria dos seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público.

Essa decisão, contudo, tem mero efeito declarativo e fica condicionada para que produza efeitos de validade, eficácia e efetividade em relação às partes, haja vista o caso concreto examinado, se o Colendo Supremo Tribunal Federal a confirmar.

4



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29  
Acórdão nº. : 108-09.011

Não se deve afastar, na interpretação do art. 97, da CF, a forma sistêmica. A adesão a esse tipo de visualização da lei consiste em tê-la como em rigorosa vinculação com os demais dispositivos que regulam o panorama jurídico em apreciação, para que o fenômeno da segurança jurídica seja fortalecido com o pronunciamento judicial.

É princípio maior adotado pela Carta Magna que cabe, principalmente, ao Colendo Supremo Tribunal Federal, a guarda da Constituição (art.102), sendo de sua competência originária e recursal dizer ou não se determinada lei é constitucional ou inconstitucional.

Somente ao Supremo Tribunal Federal é que a Carta Magna outorgou essa competência, pelo que qualquer outra decisão proferida pelos Tribunais Superiores ou de Segundo grau sobre a inconstitucionalidade ou constitucionalidade da lei tem efeito meramente declaratório, sem qualquer carga de excoutoriedade, mesmo que lhe alcance a coisa julgada.

A diferença existente está, portanto, que o Supremo Tribunal Federal dispõe sobre constitucionalidade ou a inconstitucionalidade da lei com carga constitutiva ou desconstitutiva de direito, o que provoca imediata validade, eficácia e efetividade da sua decisão para o mundo jurídico, vinculando as partes no controle difuso e a todos no controle concentrado.

A decisão dos Tribunais, com base no art. 97, CF, tem efeito meramente declaratório, inexecutável e dependente do pronunciamento do Supremo. A coisa julgada formada com a decisão dos Tribunais Superiores e a de Segundo grau é de natureza relativa e dependente.

Impõe-se a construção desse entendimento, sob pena de inverter-se o sistema introduzido pelo ordenamento jurídico constitucional, gerando-se clima de insegurança e desrespeito maior aos princípios postos na Carta Magna.

Não há lógica jurídica a se sustentar que uma declaração de inconstitucionalidade de uma lei proferida por um Tribunal de Segundo grau, em caso concreto, só pelo efeito do trânsito em julgado, tenha força de sobrepor-se ao entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a mesma lei, considerando-a constitucional, especialmente, quando aquela decisão provoca, pelos seus efeitos, violação a princípio constitucional, como é o da igualdade tributária.

O tema, como visto, desafia os escamentos vinculados à interpretação do direito (doutrina e jurisprudência), exigindo que se ponha ordem no sistema criado pela CF para o nosso ordenamento jurídico.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29  
Acórdão nº. : 108-09.011

É de toda Sabina que a função da coisa julgada é a de impor segurança jurídica nas relações entre os litigantes, no âmbito do Poder Judiciário.

Não é desconhecida, também, a doutrina que consagra a segurança jurídica como um direito fundamental do cidadão.

Ocorre, porém, que há limites a serem impostos à segurança jurídica, em face de regras postas na Carta Maior – como o de que ela, quando construída pelo direito formal, não pode se impor sobre princípios constitucionais.

Considere-se, também, que no trato das relações jurídicas de direito público o fenômeno da indisponibilidade do direito está presente, ladeado pelo da obediência rigorosa ao da legalidade.

Os efeitos formados por esse círculo principiológico não permitem colocar a decisão judicial transitada em julgado, sem que tenha sido pronunciada pelo Colendo Supremo Tribunal Federal como hierarquicamente superior à Carta Magna.

O prevalecimento desse comportamento, isto é, de reconhecer-se a declaração de inconstitucionalidade de lei proferida por Tribunais que não o Supremo Tribunal Federal, com trânsito em julgado, como produtora de efeitos permanentes de execução e, conseqüentemente, efetividade e eficácia, produziria o fenômeno de se compreender a possibilidade desse fenômeno (a coisa julgada) ficar acima das regras constitucionais, outorgando-se, também, aos juízes de instância inferior competência que não lhes foi dada pela Constituição Federal.(...)

Por último, considere-se o já acentuado, de modo pacífico, na doutrina e na jurisprudência, de que a relação jurídico-tributária é de natureza continuativa. Essas relações se sucedem no tempo, mês a mês, pelo que não têm caráter de imutabilidade qualquer declaração de inconstitucionalidade a seu respeito.

Por isso, tenho afirmado que pode haver cobrança de tributo, após cada fato gerador, nos períodos supervenientes à coisa julgada, pela presença de relações jurídicas de trato sucessivo.”

Mesmo posicionamento do Conselho de Contribuintes, conforme se depreende dos julgados abaixo:

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - INEXIGIBILIDADE MANIFESTADA EM DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO-EFEITOS DA COISA JULGADA. - IMUTABILIDADE - A decisão judicial proferida em mandado de segurança, transitada em julgado e não atacada através de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29  
Acórdão nº. : 108-09.011

ação rescisória, só é imutável em relação aos fatos concretos declinados no pedido (direito líquido e certo). Sua eficácia deve ficar restrita ao período de incidência que fundamentou a busca da tutela jurisdicional.

**RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUATIVA - PERENIDADE - LIMITE TEMPORAL** - Não são eternos os efeitos da decisão judicial transitada em julgado, proferida por Tribunal Regional Federal, que afasta a incidência da Lei n.º 7.689/88 sob fundamento de sua inconstitucionalidade. Ainda que se admitisse a tese da extensão dos efeitos dos julgados nas relações jurídicas continuadas, esses efeitos sucumbem ante pronunciamento definitivo e posterior do STF em sentido contrário, como também sobrevindo alteração legislativa na norma impugnada." (1º Conselho de Contribuintes/8a. Câmara/Acórdão 108-05.225 – DOU 06/10/1998)

**\*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - ALEGAÇÃO DE OFENSA A COISA JULGADA - INOCORRÊNCIA - MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO** - Em matéria tributária a coisa julgada não tem o condão de perenidade, sobretudo tendo a Suprema Corte, na qualidade de guardiã da Constituição, declarado a constitucionalidade da exigência da contribuição social sobre o lucro a partir do exercício financeiro de 1988. Aplicabilidade, no caso, da Súmula 239 do STF." (1º CC/1ª Câmara / Acórdão 101-94.016 – DOU 29/11/2002)

**"Contribuição Social sobre o Lucro - Alegação de Ofensa a Coisa Julgada - Inocorrência - Manutenção do Lançamento** - Em matéria tributária a coisa julgada não tem o condão de perenidade, sobretudo tendo o Supremo Tribunal Federal declarado a constitucionalidade da exigência da contribuição social sobre o lucro instituída pela Lei 7.689/88, restando inconstitucional apenas o seu artigo 8º, que é indiferente para o deslinde da controvérsia instaurada. aplicabilidade, no caso, da Súmula 239 do STF.

A decisão judicial transitada em julgado em favor da Recorrente diz respeito a uma situação produzida pelo quanto determinado na Lei nº 7.689/88, a qual foi alterada por legislação superveniente, ou seja, houve modificação da situação fático-jurídica protegida pela decisão transitada em julgado, de modo que a referida norma individual e concreta que a eximia do recolhimento da contribuição social sobre o lucro não mais se aplica à situação jurídica em que se encontra atualmente."(1º CC/7ª Câmara/Acórdão 107-06532 – DOU 21/06/2002).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29  
Acórdão nº. : 108-09.011

No tocante ao erro na base de cálculo impositível concluiu que a Recorrente tinha razão. Embora constando como dedução (exclusão) do Lucro Real o montante de R\$ 11.744.345,24, os autuantes não consideraram sua dedução da base de cálculo da CSLL, o que, no ano-calendário de 2000, redundaria em base negativa da CSLL, no montante de (R\$ 11.744.345,24 - R\$ 10.601.698,33) R\$ 1.142.646,91.

Da mesma forma no ano-calendário seguinte (2001), o contribuinte faria jus à compensação do saldo remanescente da base de cálculo negativa apurada no exercício anterior, ou seja: valor lançado R\$ 10.288.890,83; base negativa de ex.anteriores (30%) (-)R\$1.142.646,91= R\$9.146.243,92.

As multas isoladas decorreram da constatação de falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos, seguindo o comando do art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96.

Recorreu de ofício.

No Recurso de fls. 367/375 reiterou as razões aduzidas na inicial chamando à atenção para o direito aplicável ao caso, ou seja, quais seriam os efeitos da coisa julgada formada nos autos do MS 89.00092546-6.

Para tanto necessária a análise da sentença que declarou seu direito:

“Diante do exposto, CONCEDO a segurança para declarar incidenter tantum a inconstitucionalidade da Lei 7689/88, na parte em que tomou o mesmo fato gerador e base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, no caso o lucro”.

Ou seja a declaração se fez no sentido de que, enquanto a contribuição existisse tendo como fato gerador e base de cálculo o lucro, não prosperaria, ante a decisão transitada em julgado.

Por outro lado, naquilo em que pretendia se substituir à decisão proferida na ação rescisória, atentando arbitrariamente contra a força da coisa



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29  
Acórdão nº. : 108-09.011

julgada no mandado de segurança nº 89.0092546-6, a autuação restou defeituosa porque desobedeceu ao art. 5º, XXXVI da Constituição Federal.

Se a lei não poderia prejudicar a coisa julgada, tampouco o Parecer da PGFN teria tal poder. Por isto como não ocorrera as hipóteses de desconstituição da decisão judicial, seus efeitos permaneceriam atuais ante a continuidade da situação jurídica que a fundamentou, não poderia prosperar o lançamento.

Seguimento conforme despacho de fls. 529.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29  
Acórdão nº. : 108-09.011

**VOTO**

**Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, Relatora**

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Trata-se de recurso de ofício interposto pela 3ª Turma de Julgamento da Delegacia de Julgamento da Receita Federal em Fortaleza/CE, recursos de ofício e voluntário a este Conselho, visando a autoridade recorrente ver confirmada a exoneração procedida através do acórdão nº 4973, de 23/09/2004, inserto às fls. 342/360. E recurso voluntário de fls. 367/375, onde a recorrente pretendeu que fosse exonerada a parcela mantida na decisão de primeiro grau. O crédito tributário originalmente constituído em R\$ 27.252.040,37, incluindo encargos legais, inclusive multa isolada no montante de R\$ 6.252.040,37, decorrente de diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago (Verificações Obrigatórias), para a CSLL nos anos-calendário de 1999/2003.

A causa de lançar se deveu a ausência de declaração (DCTF ou DIPJ), e recolhimento desse tributo, nos anos de 1999 a 2003, de Contribuinte com ação declaratória da inconstitucionalidade da Lei 7689/1988.

Início analisando o recurso de ofício.

O controle do ato administrativo procedido nesta instância, exige que se teste sua validade, conforme os padrões estabelecidos, confrontando o ato com as normas jurídicas que o disciplinam. Por isso, deve ser revisto de ofício, quando presentes os pressupostos do artigo 149 do CTN.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29  
Acórdão nº. : 108-09.011

Andou bem a autoridade de primeiro grau quando fez a apuração da base de cálculo da CSLL, porque o crédito tributário fora apurado com majoração indevida. Os autuantes desconsideraram a despesa de tributos transacionados no REFIS (opção em 31/08/2000, doc. 10) no valor de R\$ 11.744.345,24, referentes a PIS e Cofins que eram objeto de disputa judicial com a União. Com a desistência da demanda - condição sine qua non para o ingresso no REFIS - a despesa foi reconhecida, tal como figurou na parte B de seu LALUR, mas não observada na autuação.

Ao analisar os autos verificou a procedência dos argumentos da Recorrente porque, embora constasse como dedução (exclusão) do Lucro Real o montante de R\$ 11.744.345,24, referente a despesa de tributos transacionados no REFIS (PIS e Cofins), os autuantes não consideraram a referida quantia como dedução da base de cálculo da CSLL, o que, no ano-calendário de 2000, implicaria na base negativa da CSLL, no montante de (R\$ 11.744.345,24 – R\$ 10.601.698,33) R\$ 1.142.646,91. Por conseqüência, no ano seguinte (2001), faria jus à compensação do saldo remanescente da base de cálculo negativa apurada no exercício anterior.

Presentes os pressuposto de ocorrência do fato imponible, para quantificar o ilícito, seria operado sobre uma base de cálculo, que é a grandeza decorrente de regra matriz tributária. Não pode a administração tributária, ao seu talante elastecer a base de cálculo definida por lei.

Paulo de Barros Carvalho - (In Curso de Direito Tributário - Ed. Saraiva 2000 – fls.324) ensina as funções da base de cálculo, lembrando que servem para bem mensurar a intensidade das determinações contidas no núcleo do fato jurídico, para, combinando-o à alíquota, definir o valor a ser recolhido.

Ela confirmar, infirmar ou afirmar o critério material exprimido na norma criadora do tributo, se prestando para: "a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma."



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29  
Acórdão nº. : 108-09.011

O ajuste na base de cálculo produzido pela autoridade de primeiro grau gerou a exoneração tributária que a ora recorrente, oferece para que se confirme o cancelamento dos tributos e multas discriminados no relatório de fls. xxx, somatório que supera o limite de alçada fixado pela Portaria MF 375 de dezembro de 2001.

Concordo com a decisão recorrida.

Quanto ao recurso voluntário chamou à atenção para o direito aplicável ao caso, ou seja, quais seriam os efeitos da coisa julgada formada nos autos do MS 89.00092546-6.

Para tanto necessário a análise da sentença que declarou seu direito:

"Diante do exposto, **CONCEDO** a segurança para declarar incidenter tantum a inconstitucionalidade da Lei 7689/88, na parte em que tomou o mesmo fato gerador e base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, no caso o lucro".

Ou seja a declaração se fez no sentido de que, enquanto a contribuição existisse tendo como fato gerador e base de cálculo o seu lucro, não seria devedor do tributo, ante a decisão transitada em julgado.

Não poderia, também, substituir à decisão proferida na ação rescisória, atentando arbitrariamente contra a força da coisa julgada no mandado de segurança nº 89.0092546-6, implicando em uma autuação defeituosa porque desobedeceu o art. 5º, XXXVI da Constituição Federal.

Se a lei não poderia prejudicar a coisa julgada, tampouco o Parecer da PGFN teria tal poder. Por isto, como não ocorrera as hipóteses de desconstituição da decisão judicial, seus efeitos permaneceriam atuais ante a continuidade da situação jurídica que a fundamentou, não podendo persistir o lançamento.

Todavia este não é o entendimento desta Câmara, desde a Decisão do STF no Julgamento do Recurso Extraordinário nº 138284-8 CE, onde a jurisprudência pátria passou a reconhecer a Constitucionalidade da Lei 7689/88,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29  
Acórdão nº. : 108-09.011

com exceção do seu artigo 8º. Neste sentido, a Resolução 11/1995 do Senado Federal, é aceita de forma pacífica neste Colegiado.

As razões, com muito brilhantismo, pretendem esposar a tese da "eternidade" da coisa julgada, a partir de sentença oriunda de mandado de segurança, não sendo possível, sob nenhum aspecto, a desconstituição deste direito.

A limitação da coisa julgada abre a análise dos autos. A questão posta, é se há ou não a possibilidade do lançamento da contribuição social sobre o lucro nos períodos posteriores ao trânsito da ação declaratório do seu direito.

No entender da Recorrente a decisão judicial declaratória da inconstitucionalidade total da lei 7689, de 15.12.88, que instituiu a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, teria eficácia *ex tunc*, fazendo coisa julgada entre as partes, lhe conferindo título judicial supressivo da exigibilidade daquela contribuição. No momento mesmo do trânsito em julgado do v. acórdão aludido na impugnação (CPC, art. 467 e 468), teria o direito indisponível e de ordem pública, de não mais pagar a Contribuição Social.

No Direito brasileiro a ênfase dada ao elemento lógico da sentença levou a se ter a coisa julgada como imposição da declaração nela contida. Sendo a coisa julgada não um efeito da sentença e sim uma qualidade de que se reveste os efeitos desta.

Esta qualidade se traduz pela imutabilidade desses efeitos "Imutabilidade como ato processual (coisa julgada formal) e ao mesmo tempo a imutabilidade de seus efeitos (coisa julgada material), nos estritos limites instituídos pelo regramento jurídico pátrio".

O pedido de tutela jurisdicional contido na segurança foi contra a cobrança da Contribuição no ano calendário de 1988 por falta de lei complementar e por ferir o princípio da anterioridade. Também questionou a base de cálculo por, ser a mesma do imposto, MS 89.05.10900-4, fls. 193/219.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29

Acórdão nº. : 108-09.011

O Tribunal, ao examinar a matéria, através da apelação em mandado de segurança nº 1.132 – Ce, no voto de fls. Fls. 218, o Juiz Francisco Falcão transcreveu os fundamentos utilizados na AMS nº 976-AL, da lavra do Juiz Hugo de Brito Machado, nos seguintes termos:

“É inconstitucional a exigência da Contribuição instituída pela Lei nº 7689/88, que não configura contribuição para seguridade social, à mango de Lei Complementar, que estabeleça o âmbito dentro do qual pode o legislador ordinário criar contribuições sociais com fundamento no art. 149 da Constituição”.

Ou seja, entendeu que toda a lei 7689/88 era inconstitucional. Contudo, a competência para declarar a inconstitucionalidade de uma Lei, é do Supremo Tribunal Federal cuja decisão tem efeito vinculante. Neste caso, o assunto foi abordado através de Recursos Especiais e não por ação direta de inconstitucionalidade.

A decisão do STF declarando inconstitucionalidade de uma lei, em Recurso Extraordinário, tem efeito sobre todos, independente de ser parte ou não, a partir de quando o Senado Federal baixa a Resolução suspendendo a execução desta lei. O Decreto 2346/1997 determinou que a suspensão acompanha o nascimento da lei produzindo efeitos, desde a sua entrada em vigor.

Provocado pelo RE 138284-8 – CE, o STF declarou a inconstitucionalidade apenas do artigo 8º da Lei 7689/1988, por ferir o princípio da anterioridade.

A Ementa do Acórdão foi assim redigida:

“(…)

v - Inconstitucionalidade do artigo 8º da Lei 7689/1989, por ofender o princípio da irretroatividade (CF art.150, III, a) qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro do prazo de 90 dias da publicação da Lei. (CF, art.195, parágrafo 6º) Vigência e eficácia da Lei: Distinção.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29

Acórdão nº. : 108-09.011

Voto: (Min. Carlos Mário Velloso)

"Tenho como inconstitucional o artigo 8º da Lei 7689/88.

Em trabalho que escrevi a respeito da irretroatividade e da anterioridade em matéria tributária – A IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA – Irretroatividade e Anterioridade – O imposto de renda e o empréstimo compulsório, Rev. D. Tributário 45/81 – pretendi, fazer a distinção entre os dois princípios, e dizer que o princípio da irretroatividade estabelece que a lei deve anteceder ao fato por ela escolhido para dar nascimento ao tributo, valendo observar a lição de Garcia Maynes no sentido de que 'una ley es retroativamente aplicada quando suprime, modifica, das conseqüências jurídicas de un hecho ocurrido bajo el imperio de la anterior' (Garcia Maynes, Introducion al Estudio del Derecho , Ed. Porrúa S.A, México 1972, p. 399); o outro, o princípio da anterioridade, exige a anterioridade da lei em relação à data inicial do exercício para a cobrança do tributo. Na lição de Luciano da Silva Amaro, 'o princípio da anterioridade qualifica a irretroatividade da lei tributária ; se a lei tributária cria ou majora tributo por ele acobertado, a irretroatividade é qualificada, pois não basta a antecedência da lei em relação ao ano (ou exercício) da realização do fato. (In Revista do Direito Tributário 25-6/140, esp. pp.151/152).

O Supremo Tribunal Federal também rejeitou a tese de que medidas provisórias não pudessem instituir tributo. A matéria é abordada nesse voto.

(..)

Convém registrar primeiro que tudo, que a constituição ao estabelecer a medida provisória como espécie de ato normativo primário, não impôs qualquer restrição no que toca à matéria. E se a medida provisória vem a se transformar em lei, a objeção perde objeto. É o que ocorreu, no caso. A medida provisória 22, de 06.12.1988, foi convertida na Lei 7689, de 15 de Dezembro de 1988.

Não seria portanto, pelo fato de que foi a contribuição criada originalmente, mediante medida provisória, que seria ela inconstitucional."

Conjugada a isso, há necessidade do entendimento do comando da Súmula 239 do Supremo Tribunal Federal que assim determina:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29  
Acórdão nº. : 108-09.011

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

Pretende a recorrente minimizar a alteração havida na legislação, sem se ater ao efeito vinculante da Súmula 239. Transcrevo estudo realizado pelo brilhante membro da 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes Dr. José Henrique Longo, produzido quando examinava matéria correlata:

“o mais relevante e que não pode deixar de ser considerado primeiramente é o de que houve alteração na legislação, cuja inconstitucionalidade a recorrente sustenta ad eternum.

Embora a recorrente tenha se referido à causa de pedir de sua ação declaratória, não encontro nos autos a petição inicial da tal ação declaratória, mas apenas o Acórdão do TRF – 1ª Região de fls. 105/110, em cujo relatório menciona-se a falta de lei complementar. Constatou também como fundamento a ofensa ao princípio da anterioridade, porém com interesse apenas para o ano-calendário de 1988 e não para o período sob exame.

Observo também que não se faz necessária a distinção, no caso em tela, entre a ação declaratória e o mandado de segurança, com a antiga discussão de que, enquanto naquela se pede a interpretação sobre a existência ou não de relação jurídica que obrigue o contribuinte a figurar como sujeito passivo em determinado arquétipo tributário, neste o pedido é para afastar determinado ato, ilegal ou abusivo.

Impõe-se notar que a decisão da ação declaratória - indicada pela recorrente como manto contra exigências do lançamento - aprecia apenas a Lei 7689/88; demais disso, que a causa pretendida da ação ordinária declaratória suportou-se na inconstitucionalidade da CSL pelo fato de ter sido criada por lei ordinária e não por lei complementar, conforme supõe-se do Relatório do mencionado Acórdão, que foi acatada na sentença daquele Tribunal.

Porém, o fato gerador do lançamento ocorreu em 31/12/1992, época em que já vigorava a Lei Complementar 70/91, que tratou novamente do assunto da CSL:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29

Acórdão nº. : 108-09.011

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

Parágrafo único - As pessoas jurídicas sujeitas ao disposto neste artigo ficam excluídas do pagamento da contribuição social sobre o faturamento, instituída pelo artigo 1º desta Lei Complementar. (grifou-se)

Ou seja, esse comando convalidou, de modo expresso, as normas de incidência previstas na Lei 7689, de modo que a suposta inconstitucionalidade por falta de lei complementar – suposta por não ter sido referendada pelo Supremo Tribunal Federal – estaria suprimida a partir do ano de 1992.

Acredito que a LC 70/91 não tenha apenas majorado a alíquota, pois na locução do seu art. 11 acima sublinhada há a ratificação das demais normas da Lei 7689, tais como base de cálculo, contribuinte e demais aspectos da regra matriz; por outras palavras, os dispositivos da Lei 7689, a partir de 1992, encontram-se vestidos da necessária formalidade, nos termos da decisão de fis. 105/110.

Assim, levando em conta que o estado de direito não permaneceu intacto, não há como supor subsistente a coisa julgada material suportada em norma revalidada por outra no superior nível hierárquico reclamado na decisão judicial, devendo ser acatada a ressalva do inciso I do art. 471 do Código de Processo Civil, que assim dispõe:

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 a parte poderá pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;

Em matéria idêntica, esta Câmara já se pronunciou pelo acórdão 108-05.225 da lavra do eminente conselheiro José Antonio Minatel; para suportar portanto meu pensamento, peço vênua para transcrever parte daquele voto:

"Assim, não parece lógico que a pecha da inconstitucionalidade da lei anterior possa ser transferida para



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29  
Acórdão nº. : 108-09.011

a nova lei, por expressa ofensa ao ordenamento jurídico vigente que, sabiamente, faz ressalva à extensão dos efeitos da coisa julgada na hipótese de 'modificação do estado de fato ou de direito', como está expresso no artigo 471, inciso I, do Código de Processo Civil".

No procedimento, a cobrança da Contribuição Social em período posterior aquele objeto do pedido de tutela jurisdicional, é posterior também ao "saneamento" da declarada inconstitucionalidade da Lei 7689/1988 (falta de edição de lei complementar).

Este Colegiado, abordando a matéria, decidiu:

"Ac. 107-04.215/97 – Face ao disposto na sistemática processual civil (art. 468 e 471, I do CPC), os efeitos da coisa julgada devem se conter nos limites da lide e não se estendem às relações jurídicas de direito tributário de natureza continuativa, sobre fatos geradores futuros, em face da modificação do estado de direito, mediante novos condicionantes legais.

Ac. 1º CC 101-92.602/99 – A decisão transitada em julgado em ação de mandado de segurança, relativa a matéria fiscal, não faz coisa julgada para exercícios posteriores, eis que não pode haver coisa julgada que alcance relação que possa vir a ocorrer no futuro.

*Ac. 1º CC 108-06.554 de 19 de junho de 2001 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA - Julgada uma relação tributária, tal fato não implica no julgamento das outras obrigações jurídicas obrigacionais, ainda que referentes ao mesmo imposto, ao mesmo contribuinte, com base na mesma lei. A decisão não terá sido normativa. No que concerne a segurança preventiva, também não se autoriza a conclusão de que ficaria em aberto a decisão judicial em termos de projeção de efeitos, de forma a abarcar situações futuras, pela simples razão de que não se admite mandado de segurança contra lei em tese.*

*"COISA JULGADA MATERIAL EM MATÉRIA FISCAL - A decisão transitada em julgado em ação judicial relativa a matéria fiscal não faz coisa julgada para exercícios posteriores, eis que não pode haver coisa julgada que alcance*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29  
Acórdão nº. : 108-09.011

*relações que possam vir a surgir no futuro".(Acórdão nº 101-93.142, de 16/08/2000)*

**"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA - Julgada uma relação tributária, tal fato não implica no julgamento das outras obrigações jurídicas obrigacionais, ainda que referentes ao mesmo imposto, ao mesmo contribuinte, com base na mesma lei. A decisão não terá sido normativa. No que concerne a segurança preventiva, também não se autoriza a conclusão de que ficaria em aberto a decisão judicial em termos de projeção de efeitos, de forma a abarcar situações futuras, pela simples razão de que não se admite mandado de segurança contra lei em tese".( Ac. 101-93.137 de 16/08/2000)."**

**"CSL -- COISA JULGADA - RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUATIVA – PERENIDADE – LIMITE TEMPORAL: Não são eternos os efeitos da decisão judicial transitada em julgado, proferida por Tribunal Regional Federal, que afasta a incidência da Lei nº 7.689/88 sob fundamento de sua inconstitucionalidade. Ainda que se admitisse a tese da extensão dos efeitos dos julgados nas relações jurídicas continuadas, esses efeitos sucumbem ante pronunciamento definitivo e posterior do STF em sentido contrário, como também sobrevindo alteração legislativa na norma impugnada. Recurso negado." (PAT13116.000453/96-60,Ac.108-05.967 de 25/01/2000).**

**"PAF - INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS OU ATOS NORMATIVOS - Compete ao Poder Judiciário declarar a inconstitucionalidade de leis ou atos normativos porque se presumem constitucionais ou legais todos os atos emanados do Poder Legislativo. Assim, cabe a autoridade administrativa apenas promover a aplicação da norma nos estritos limites do seu conteúdo.**

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – COISA JULGADA – FALTA DE LEI COMPLEMENTAR – ALTERAÇÃO DO ESTADO DE DIREITO – ART. 471, I, DO CPC – Havendo decisão judicial declarando a inconstitucionalidade da Contribuição Social sobre o Lucro instituída pela Lei 7689/88, em razão de falta de lei complementar a coisa julgada é abalada quando é alterado o estado de fato ou de direito, nos termos do art. 471, I, do CPC.Com a edição da Lei Complementar 70/91, cujo artigo 11 convalidou as normas jurídicas veiculadas pela Lei 7689/1988,**



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29  
Acórdão nº. : 108-09.011

houve alteração no estado de Direito. Não havendo também que se falar em coisa julgada, se a decisão invocada se refere a exercícios anteriores (SÚMULA 239 do STF). PAT10680.027778/99-30, Recurso nº.: 133.351, Ac.108-07.576, 04/11/2003

O judiciário também já apreciou a matéria:

"Processo Civil - Mandado de Segurança. Não se presta à obtenção de sentença preventiva genérica. Aplicável a todos os casos futuros da mesma espécie"( 2ª Turma do STF, Ag.91060).

"Sentença Proferida em mandado de Segurança não faz ilegitimidade, em tese, da cobrança de certo tributo, visto que a concessão do writ diz respeito estrito à cobrança tópica do tributo em exercício determinado" (RE nº 100125-PR, Rel Min. Francisco Resek).

E posteriormente, no RESP 281.209 - GO 2000/0101846-9 relatado pelo Ministro JOSÉ DELGADO, decidiu:

"Ementa:

TRIBUTÁRIO. COISA JULGADA. EFEITOS. RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUATIVA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO.

A Lei 7689, de 15.12.88, foi declarada constitucional, com exceção do artigo 8º., pelo STF (RE nº 138.284-CE).Efeitos da coisa julgada que reconheceu, sem exame pelo STF, ser inconstitucional toda a Lei 7689, de 15.12.88.

Superveniência da Lei nº 8212, de 24.07.91 e da LC nº 70, de 30.12.1991.Reafirmação, nessas leis, da instituição da contribuição social sobre o lucros das pessoas jurídicas.

Superveniência de situações jurídicas que afetam a imutabilidade da coisa julgada quando se trata de declaração de inconstitucionalidade não examinada na situação debatida, pelo STF e proclamada na apreciação de relação jurídico-tributária de natureza continuativa.

Recurso Provido que resulta em denegação de segurança impetrada pela empresa, obrigando-a a pagar a contribuição em questão devida, a partir da vigência da Lei nº 8212/91, por respeito aos efeitos da coisa julgada nos exercícios de 1989 e 1990. Inexistência de ação rescisória.

(...) Decisão:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29  
Acórdão nº. : 108-09.011

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA ao Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Garcia Vieira, Humberto Gomes de Barros e Milton Luiz Pereira votaram com o Sr. Ministro Relator. Brasília (DF), 07 de junho de 2001 (data do Julgamento)"

O Parecer 1277 da PGFN, de 17/11/1994, também analisou, com pertinência, a matéria nos seguintes termos:

"(...)

4- de início noticie-se que, em tema de ação declaratória, a 1ª Turma do Augusto Pretório, no Julgamento do RE nº 99.435-1, Relator Ministro RAFAEL MAYER, decidiu que 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. (In RTJ 106/1.189)

5 - Este entendimento foi ratificado pelo Plenário, no Julgamento da Ação Rescisória nº1239-9MG, cujo Relator, o Ministro CARLOS MADEIRA, ACOLHEU O Parecer do então Procurador-Geral da República, o hoje Ministro SEPULVEDA PERTENCE, pela improcedência da ação. No referido julgado, o Emérito Ministro MOREIRA ALVES esclareceu que 'não cabe ação declaratória para efeito de que a declaração transite em julgado para os fatos geradores futuros, pois a ação desta natureza se destina a declaração da existência, ou não da relação jurídica que se pretende já existente. A declaração da impossibilidade do surgimento de relação jurídica no futuro porque não é esta admitida pela Lei, ou pela Constituição, se possível de ser obtida pela ação declaratória, transformaria tal ação em representação de interpretação ou de inconstitucionalidade em abstrato, o que não é admissível em nosso ordenamento jurídico'. (In Revista Jurídica nº159- jan/91, p.39)

6 - Mesmo se admitíssemos a tese da restrição da Súmula 239 do STF, no sentido de que uma decisão transitada em julgado, numa ação declaratória, que se coloca no plano da relação de direito tributário material, para dizer da inconstitucionalidade da pretensão do Fisco, decorre coisa julgada a impossibilitar a renovação em cada exercício de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29  
Acórdão nº. : 108-09.011

novos lançamentos e cobranças do tributo, impende ponderar, por outro lado, que tal feito não prevalece na hipótese de advir mudanças das relações jurídicos-tributárias, pelo advento de novas normas jurídicas e de alterações nos fatos, com os seus novos condicionantes.

7 - Assim, a res judicata proveniente de decisão transitada em julgado em 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 CPC.

8- Adapta-se como uma luva ao que acabamos de dizer a Segunda parte da Ementa do Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 83.225-SP, *ipsis verbis* :

'2 - A coisa julgada não impede que lei nova passe a reger diferentemente os fatos ocorridos a partir de sua vigência. Embargos Rejeitados' (in RTJ 92/707).

9 - Cumpre também noticiar o entendimento do Procurador Regional da Fazenda Nacional em Pernambuco Dr. ANTONIO GALVÃO CAVALCANTI FILHO, exposto no Ofício PRFN/PE nº 406/92, no sentido de que tornando-se mansa e pacífica a jurisprudência que reconhece a constitucionalidade da legislação da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, verificar-se-ia mudança no estado de fato em relação jurídica de trato sucessivo, hospedada no artigo 471, I do Código de Processo Civil, não havendo de antepor, na matéria, a couraça impermeável da coisa julgada, passando a ter, pois, formato jurídico a cobrança da exação, independentemente de ação rescisória, ressalvados os efeitos jurídicos dos fatos efetivamente consumados.

10 - Reforça esta posição, a transcrição de trechos do Voto do Ministro COSTA LEITE, no julgamento da 1ª Turma do sempre Egrégio Tribunal Federal de Recursos da Ac. Nº 81.915-RJ (In RTRF 160/59/61), *verbis*:

'A coisa julgada, como ensina Frederico Marques, é suscetível de um processo de integração, decorrente de situação superveniente, a que deve o juiz atender, tendo em conta a natureza continuativa da relação jurídica decidida.'

11 - Aliás, a primeira parte da Ementa da AC supracitada traz o seguinte entendimento: 'Tratando-se de relação jurídica de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29  
Acórdão nº. : 108-09.011

caráter continuativo, não prospera a exceção de coisa julgada, nos termos do artigo 471, do CPC.'

12 - Neste ponto, vale ressaltar que a Lei 7689, de 15/12/88 foi alterada por preceptivos jurídicos novos de vários Diplomas Legais, cabendo citar, apenas a título ilustrativo, os artigos 41, parágrafo 3º e 44 da lei 8383, de 30 de Dezembro de 1991; e o artigo 11 da Lei Complementar nº 70, de 30 de Dezembro de 1991, c/c os artigos 22, parágrafo 1º e 23 parágrafo 1º, da Lei 8212, de 24 de Julho de 1991.

13 - Ressalte-se, outrossim, que a Lei Complementar nº 70/91, no seu artigo 11, manteve as demais normas da Lei 7689/88 com as alterações posteriormente introduzidas.

14 - Ademais, desde a Decisão do Excelso Pretório no Julgamento do Recurso Extraordinário nº 138284-8 CE, a jurisprudência pátria passou a reconhecer mansa e pacificamente a Constitucionalidade da Lei 768/88, com exceção do seu artigo 8º.

15 - Impende transcrever recente Decisão do Pretório Excelso, confirmando o entendimento dos efeitos da coisa julgada em ação declaratória:

'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 - E.Decl. Em. Diver. Em RE. Nº 109.073-1-SP, Rel. Min. ILMAR GALVÃO - Jul. 11.2.93)

(...)

20 - Diante do exposto, conclui-se que, tendo havido alteração das normas que disciplinam a relação tributária continuativa entre as partes, não seria cabível, no caso, a alegação de exceção da coisa julgada em relação a fatos geradores sucedidos após as alterações legislativas, sendo do interesse público o lançamento e a cobrança administrativa ou judicial dos créditos decorrentes".

Por isto, sem razão a Recorrente quando afirma que o lançamento tenta se manter, apenas com base no Parecer da PGFN.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29  
Acórdão nº. : 108-09.011

Nos autos também houve lançamento para exigência da multa isolada incidente sobre as receitas brutas e acréscimos. Nos termos do artigo 44, §1º, IV da Lei 9430/1996. Este dispositivo determinava a aplicação da multa no percentual de 75%, nesses casos. Contudo, a MP 303, de 29/06/2006 alterou a redação do dispositivo nos seguintes termos:

“Art. 18. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º, serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38.”



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.006315/2004-29

Acórdão nº. : 108-09.011

Como se trata de aplicação de penalidade, de acordo com o artigo 106, I do CTN, a multa aplicada deverá ser reduzida para 50%, nos termos do artigo 18 da MP303/2006, acima transcrito.

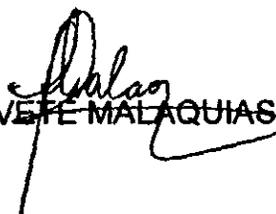
Lembrando que essa cobrança vem do Código Tributário Nacional (descumprimento de obrigação acessória que se transforma em principal) conforme definido no Art. 113 (...),

“Parágrafo 2º - A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Parágrafo 3º - A obrigação acessória pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.”

São esses os motivos que me convenceram a Votar no sentido de rejeitar as preliminares, e no mérito negar provimento ao recurso de ofício e dar parcial provimento ao recurso voluntário, reduzindo a multa isolada para o percentual de 50%.

Sala das Sessões - DF, em 21 de setembro de 2006.

  
IVES DE MALTAQUIAS PESSOA MONTEIRO

