



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10380.010557/2006-89
Recurso n° 161.025 Voluntário
A córdão n° **1402-00.306 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de novembro de 2010
Matéria IRPJ
Recorrente MIDOL MINERAÇÃO DOLOMITA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. VÍCIOS NA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - COISA JULGADA.

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. A *coisa julgada* em matéria tributária não produz efeitos além dos princípios pétreos postos na Carta Magna, a destacar o da isonomia.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Ausente momentaneamente o Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.

EDITADO EM: 17/01/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Albertina Silva Santos de Lima (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Antonio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Frederico Augusto Gomes de Alencar.

Relatório

Midol Mineração Dolomita Ltda recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 4ª Turma da DRJ Fortaleza/CE, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“MIDOL MINERAÇÃO DOLOMITA LTDA, já qualificada nos autos, teve contra si lavrado o Auto de Infração (AI) de fls. 03/11, para formalização da exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativa aos anos-calendário de 2001 a 2003, correspondentes aos exercícios financeiros de 2002 a 2004, respectivamente, no montante de R\$ 2.314.239,89, incluindo os respectivos encargos legais.

Segundo a descrição dos fatos contida na peça impositiva - que leio em Sessão para um perfeito conhecimento do litígio por parte do Colegiado - o lançamento decorreu da falta de recolhimento da referida contribuição, a qual não foi declarada pela Fiscalizada, sob a alegação de que se achava dispensada de seu recolhimento, em função de ser ela beneficiária de decisão judicial transitada em julgado, que lhe assegurava a desoneração da CSLL.

Discordando do entendimento da Contribuinte, e fundamentando-se em Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN - cópia anexa), Fiscalização considerou devida a contribuição, na espécie, pois, nos termos da jurisprudência citada, tratando-se de relação tributária de caráter continuativo, a *coisa julgada* não pode alcançar fatos futuros, principalmente na hipótese dos autos, em que os fatos geradores arrolados são posteriores à decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) que declarou constitucional a Lei nº 7.689, de 1988 (à exceção, apenas, de seu artigo 8º), e a exação foi alterada por força de legislação superveniente, conforme dispositivos legais indicados.

Inconformada com a exigência, da qual tomou ciência em 01/11/2006 (AR às fls. 201), a Autuada, por meio de seus Procuradores (Mandato às fls. 216/217), apresentou, em 30/11/2006, a impugnação de fls. 202/215, instruída com os documentos de fls. 218 a 289, onde censura o posicionamento da PGFN em que se baseou a autuação, e insiste na tese de que se acha dispensada do recolhimento da contribuição de que se cuida, passando a historiar a tramitação do Mandado de Segurança por ela impetrado (Processo nº 89.0092546-6, documentado às fls. 229 a 279), cuja decisão favorável transitou em julgado desde novembro de 1992.

Arrimando-se na jurisprudência, a Impugnante discorre longamente acerca do instituto da *coisa julgada* assegurando que, na espécie, não se pode invocar a tese de que, em se tratando de fatos geradores sucedidos após alterações legislativas, tal instituto não se aplica, pois, além de a decisão judicial haver estendido a segurança aos demais exercícios (em relação à sentença proferida pelo Juízo singular), a lei reguladora da matéria - de nº 7.689, de 1988, declarada inconstitucional - continua a mesma, apenas sendo modificada por atos legais posteriores, em alguns elementos acessórios da CSLL, restando intacta, portanto, a causa de pedir que deu ensejo à

decisão passada em julgado. Releva destacar que a presente autuação tem como substrato jurídico a própria Lei nº 7.689, de 1988.

Em seguida, a Defendente ressalta a inexistência de ação rescisória intentada pela Procuradoria da Fazenda Nacional, facultada pelo ordenamento jurídico, e que constitui a única forma de reverter a decisão judicial passada em julgado que ampara a Autuada, a qual estaria sendo violada com a lavratura do AI, em flagrante desobediência ao que dispõem os artigos 467, 468, 470 e 472, todos do CPC, e o artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal. Nesse sentido, invoca textos doutrinários e jurisprudenciais tratando da eficácia da *coisa julgada* no direito pátrio.

A Impugnante ilustra ainda a sua tese com a reprodução de julgados prolatados pela Justiça Federal contra a Fazenda Nacional, em ações propostas por uma empresa componente do grupo econômico a que pertence - Paragás Distribuidora Ltda, co-impetrante do mandado de segurança que resultou na decisão transitada em julgado ora sob análise - nas quais é contestada a exigência da CSLL sem considerar aquela circunstância que a ampara, de acordo com os documentos juntados às fls. 280 a 289.

Ao final, requer a nulidade do feito, por ofensa ao artigo 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235, de 1972, e, no mérito, a improcedência da autuação, em decorrência da manifesta incompatibilidade da mesma com as disposições constitucionais e legais indicadas na impugnação.

É o relatório.”

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 08-10.614 (fls. 292-304) de 19/04/2007, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento nos termos representados em sua ementa a seguir transcrita:

“Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. VÍCIOS NA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - COISA JULGADA.

Não confirmados os vícios que estariam contidos no auto de infração, descabe a preliminar de nulidade suscitada. 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. A coisa julgada em matéria tributária não produz efeitos além dos princípios pétreos postos na Carta Magna, a destacar o da isonomia.”

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 18/05/2007 (A.R. de fl. 310), a interessada interpôs recurso voluntário em 14/06/2007 (fls. 311-319) onde reafirma seus argumentos apresentados na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar.

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

De se ressaltar, de início, que a empresa, em sua peça recursal, simplesmente reafirma os argumentos trazidos em sua impugnação. Por entender que a matéria foi adequadamente enfrentada na decisão de 1ª instância, que não merece reparos, pede-se vênha para adotar seus fundamentos, a seguir transcritos:

“(…)

A impugnação é tempestiva e foi apresentada por parte legítima; merece, portanto, ser conhecida.

Em sua defesa, a Autuada argúi a preliminar de nulidade do feito, por ofensa ao disposto no artigo 10, IV, do Decreto nº 70.235, de 1972, e, no mérito, busca convencer o julgador da insubsistência do feito, que estaria a violar o instituto da *coisa julgada*.

I - DA PRELIMINAR.

Com relação à preliminar, parece-nos que o argumento, constante apenas no pedido final da impugnação, derivou de um equívoco cometido na elaboração daquela peça, posto que, além de não se especificar o vício que estaria maculando o AI, os requisitos deste instrumento de formalização do crédito tributário, preconizados no dispositivo dado como inobservado (*a disposição legal infringida e a penalidade aplicável*), acham-se perfeitamente dispostos no campo “*Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal*” (fls. 07), além de a multa de ofício constar do demonstrativo próprio que repousa às fls. 11, no qual figura, igualmente, o seu fundamento legal.

II - DO MÉRITO.

Conforme relatado, no mérito, o presente litígio trata da questão da *coisa julgada*, que asseguraria a desobrigação da empresa, ao recolhimento da CSLL, e não teria sido observado pela autoridade lançadora, na formalização da exigência.

O tema é bastante recorrente no âmbito dos tribunais, quer administrativos, quer judiciais e, sobre ele, tenho me posicionado da seguinte forma:

DA COISA JULGADA.

Dos estudos realizados acerca do tema, conclui-se ser a matéria por demais controvertida, inclusive nos tribunais, tendo em vista que a coisa julgada comporta duas vertentes a serem sopesadas pelo julgador, quais sejam, o direito subjetivo do autor da ação transitada em julgado em seu favor, e o alcance da decisão, quando o direito questionado for de natureza continuativa, alcançando fatos a ocorrerem no futuro.

Sob esse segundo enfoque, do ponto de vista tributário, há ainda a ser considerada a questão da isonomia, o qual constitui a base em que se erige o Estado democrático de direito.

Feita essa digressão, não há como apreciar o litígio, fora da doutrina e da jurisprudência produzidas acerca da matéria, as quais, ainda que não pacificadas,

pendem em sentido contrário à pretensão da Impugnante, por entenderem, majoritariamente, que, em matéria tributária, a coisa julgada não pode ser invocada para exonerar o sujeito passivo de obrigações futuras, se limitando a fatos geradores ocorridos até a data do trânsito em julgado da decisão, senão vejamos.

1. A POSIÇÃO DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES.

Colacionamos, a seguir, em ordem cronológica, algumas decisões prolatadas pelo Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, por todas as suas Câmaras que julgam exclusivamente matérias relacionadas à legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da CSLL, as quais, já de longa data, se posicionaram acerca da matéria nos seguintes termos:

1. Ac. nº 107-04.215, Sessão de 11/06/1997; Conselheiro Jonas Francisco de Oliveira:

“EMENTA: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – NORMAS PROCESSUAIS – CASO JULGADO – DELIMITAÇÃO – Face ao disposto na sistemática processual civil (arts. 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.”

2. Ac. nº 101-92.167, Sessão de 14/07/1998; Conselheira Sandra Maria Faroni:

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

3. Ac. nº 105-13.269, Sessão de 16/08/2000; Conselheiro Álvaro Barros Barbosa Lima:

“NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO – AÇÃO DECLARATÓRIA – COISA JULGADA – 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 – Rec. Ext. nº 111.504-1-MG 1ª T., DJ de 23-11-1986, Rel. Min. Rafael Mayer).”

4. Ac. nº 103-20.783, Sessão de 05/12/2001; Conselheiro Neicyr de Almeida:

“EMENTA: CSLL. SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO. DIREITO ADQUIRIDO. INSUBSISTENTE CONFIGURAÇÃO EM FACE DE LEIS ULTERIORES. RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUATIVA. LEI NOVA E FATOS DE NATUREZA DIVERSA. PRECEDENTES DOS TRIBUNAIS SUPERIORES. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI NÃO ACOLHIDA PELO STF – 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.96.213/MG). A Lei nº 8.034, de 13.04.1990 ao resgatar edições legais pretéritas – erigiu e iniciou – 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. Dessa forma e manifestamente atendeu-se – com ela e a partir dela – ao dualismo que se aponta indispensável.”

2. DOS ENSINAMENTOS DOUTRINÁRIOS:

Em magistral parecer versando sobre os limites constitucionais e infraconstitucionais da coisa julgada tributária, particularizando a questão da Contribuição Social sobre o Lucro instituída pela Lei nº 7.689, de 1988, e enfatizando o princípio da isonomia como o mais originário e condicionante dos demais princípios encerrados pela Carta Magna, o eminente Professor e Tributarista José de Souto Maior Borges assim se expressou:

“(…).

“3.1 - A isonomia não corresponde a um princípio constitucional qualquer (...). A isonomia, mais precisamente, a **legalidade isonômica**, é o protoprincípio, o mais originário e condicionante dos princípios constitucionais, enquanto dele dependem todos os demais para sua eficácia. (...).

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

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

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

“(…).

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

“(…).

“4.1- (...).

“A persistir o entendimento de que, por força do julgado, certas empresas estariam exoneradas para sempre da contribuição social, ter-se-ia por portas travessas uma isenção atípica, ao arrepio do princípio da legalidade tributária (CF, arts. 5º, II e 150, I, CTN, arts. 97, VI e 175, I), i.é., por via diretamente **jurisdicional**.

“(…).

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

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

“(…).

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

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

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

“(…).

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

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

“(…).

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

Depreende-se dos ensinamentos do Mestre que o simples fato de a Lei nº 7.689, de 1988, haver sido julgada constitucional pela Corte Suprema basta para que se invoque o comando contido no artigo 471, do CPC, restando prejudicadas todas as decisões prolatadas pelos tribunais inferiores, em sentido contrário, não podendo os seus beneficiários se abrigarem sob o manto da coisa julgada, para ficarem eternamente exonerados do pagamento da CSLL, em flagrante violação do princípio da isonomia, o qual, segundo ele, precede todos os demais.

A evidente modificação no estado de direito, a que alude o dispositivo citado, se configura, também, pelo fato de a Lei nº 7.689, de 15/12/1988, haver sido alterada por preceptivos jurídicos novos de vários diplomas legais, cabendo citar, a ilustrar a exposição, o artigo 2º, da Lei nº 7.856, de 1989, os artigos 41, § 3º, e 44, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; e o artigo 11, da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, combinado com os artigos 22, § 1º, e 23, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Ressalte-se, ainda, que a Lei Complementar nº 70, no seu artigo 11, manteve as demais normas da Lei nº 7.689/1988 com as alterações posteriormente introduzidas.

No caso de que se cuida, a decisão que favorece a Contribuinte, decorreu de mandado de segurança visando se eximir do pagamento da CSLL instituída pela Lei nº 7.689, de 1988, e a autoridade judicial declarou a inexistência de relação jurídica que a obrigasse a tal exação, julgando inconstitucional a norma instituidora da contribuição.

Assim, se a decisão transitada em julgado decorreu do entendimento de tribunal inferior acerca de vícios de inconstitucionalidade que estariam contidos na Lei nº 7.689, de 1988, e a referida norma foi julgada constitucional pelo STF, à exceção de seu artigo 8º, os diplomas legais posteriores que a modificaram são, igualmente, válidos, e autorizam a formalização da exigência da contribuição (independentemente de não a haverem reinstituído, segundo a defesa), devendo se ressaltar que a Lei nº 8.212, de 1991, possui todos os requisitos exigidos para aquele fim.

3. DA SÚMULA 239, DO STF:

Ainda que na hipótese dos autos, o conteúdo da Súmula 239, do STF, não tenha aplicação integral - por se vincular a decisões proferidas em sede de embargos à execução, além de declarar indevida a cobrança de imposto em determinado exercício - no Direito Tributário, a adoção do instituto da *coisa julgada* é sempre realizada com reservas, como se depreende do presente estudo.

Segundo Roberto Rosas, em sua obra “Direito Sumular” (Malheiros Editoras; 11ª Ed.; SP; 2002), “(...) *a coisa julgada não impede que lei nova passe a reger diferentemente os fatos a partir de sua vigência.*”

O autor, ressalvando que a sentença se limita às questões decididas na lide (no caso, a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988), e que a tendência da aplicação da Súmula 239, é pela restrição, invoca julgado em que o Ministro Rafael Mayer afirmou: “*A declaração de intributabilidade no pertinente a relações jurídicas originadas de fatos geradores que se sucedem no tempo não podem ter caráter de imutabilidade e de normatividade a abranger eventos futuros (RTJ 106/1.169)*”.

O sentido restrito da coisa julgada no Direito Tributário é confirmado pelo STF - Pleno, ao esclarecer que: “(...) *o que é consagrado no enunciado da Súmula 239 é a orientação restritiva da coisa julgada em matéria tributária, de modo a excluir os motivos e fundamentos da sentença (AR 1239-MG, Carlos Madeira – RTJ 132/1.1139).*”

Assim, a *coisa julgada* não se aplica aos motivos, ainda que relevantes para alcançar a parte dispositiva da sentença, que, na hipótese dos autos, concluiu por negar eficácia à norma legal em questão, declarando a inexistência de relação jurídica que obrigue a autora a recolher a CSLL, com base na Lei nº 7.689/1988, que estaria contaminada pelos vícios que aponta.

Do exposto, é de se concluir que, embora a lei nova (Lei nº 8.212, de 15/12/1991), ao disciplinar a CSLL, guarde similaridade com o regramento contido na Lei 7.689, objeto do julgado que beneficia a ora Impugnante, a motivação do Poder Judiciário para prolatá-lo não poderia ser invocada sob o argumento de constituir *coisa julgada*, ultrapassando os contornos de sua parte dispositiva.

Nessa esteira, peço vênica para reproduzir trechos do voto vencedor prolatado na Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes pelo Conselheiro Álvaro Barros Barbosa Lima (a quem acompanhei, na oportunidade, por compor aquele Colegiado, à época), quando do julgamento do Recurso Voluntário nº 121.775, Sessão de 16 de agosto de 2000, Acórdão nº 105-13.269, cuja ementa foi acima transcrita, por representar o meu entendimento acerca da matéria que compõe a presente lide:

“(…).

“Entretanto, consoante julgados da Suprema Corte, em se tratando do remédio judicial de que se valeu a recorrente, não tem este o condão de prevenir a tributabilidade, no que pertine a relações jurídicas originadas de fatos geradores que se sucedem no tempo, por não ter o caráter de imutabilidade e de normatividade a abranger eventos futuros, conforme ficou assentado pelo RE nº 99.435-1, Relator Ministro Rafael Mayer.

“Como não bastasse, esse entendimento foi ratificado pelo Plenário, no julgamento da Ação Rescisória nº 1.239-9-MG, cujo Relator, 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 ação 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).

“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.

“A reforçar tudo o que foi dito, cujo teor inserido está nos Pareceres da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nº 1.277/94 e 1.280/96, destacamos parte da Ementa do Plenário do Supremo Tribunal Federal, no Julgamento do Recurso Extraordinário nº 83.225-SP:

“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).

“(…).

“Como fechamento e ratificação de tudo antes exposto, impende transcrever Decisão da Suprema Corte, aplicável ao caso sob exame na sua totalidade:

“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).”

Há que se considerar, ainda, que a declaração do STF concluindo pela constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, embora proferida em sede de recurso extraordinário, alcança terceiros, em razão de aquela decisão haver sido estendida pelo Senado Federal, por meio da Resolução nº 11, de 1995, a qual, suspendendo a execução apenas do artigo 8º, daquela norma, em consonância com o posicionamento da Suprema Corte, deu validade a todos os seus demais dispositivos, com vigência “*erga omnes*”.

Deve se ressaltar que o julgado do TRF que amparava a Impugnante concluiu pela inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, apenas do ponto de vista do veículo legislativo adotado para a instituição da contribuição social de que se cuida (tendo o relator do aresto concluído que a CSLL somente poderia ser criada por lei complementar), enquanto a concessão da segurança teve como motivação, a eleição da mesma base impositiva e do fato gerador do IRPJ, no caso, o lucro, conforme cópias das correspondentes decisões acostadas aos autos. Como vimos, nenhuma dessas motivações sensibilizou o STF, para acompanhar o posicionamento das instâncias inferiores, na apreciação da constitucionalidade do diploma legal aqui tratado.

Já as decisões judiciais que beneficiam a sociedade ligada à ora Impugnante - Paragás Distribuidora Ltda - trazidas por ela à colação (fls. 280 a 289), não obstante o respeito merecido pelas autoridades que as prolataram, em nada socorrem a tese da defesa, posto que os seus efeitos se circunscrevem à parte que ingressou com a ação.

Ainda que o objetivo da Autuada ao invocar os aludidos julgados fosse apenas o de ilustrar o posicionamento acerca da *coisa julgada*, com a manifestação do Poder Judiciário acerca do tema, mesmo assim, não surtiria o efeito desejado, posto que, a decisão de primeiro grau prolatada na Ação Ordinária controlada no Processo nº 2000.81.00.11273-9 já foi objeto de reforma pelo E. Tribunal Federal Regional da 5ª Região, em data anterior à da ciência da presente autuação, conforme ementa do respectivo Acórdão, a seguir reproduzido:

“Acórdão Desembargador(a) Federal Relator(a)

“[Publicado em 16/08/2006 00:00] [Guia: 2006.000731] (L351) EMENTA TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ANULAÇÃO DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. COISA JULGADA. LEI Nº 7.689/88. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. PRECEDENTES.- Reconhecida a nulidade do crédito formalizado em processo administrativo, tão-somente, relativo aos fatos geradores ocorridos na vigência da Lei nº 7.689/88, em virtude da existência de decisão transitada em julgado reconhecendo a inconstitucionalidade do referido diploma legal. Quanto aos fatos geradores ocorridos a partir da edição da Lei nº 7.856/89 não há que se falar em nulidade do mencionado lançamento, pois não mais amparados pela coisa julgada. - Honorários advocatícios arbitrados em R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais), nos termos do art. 20, § 4º, do CPC. - Precedentes do STJ e desta colenda Corte. (Resp. 638377-MG, Rel. Min. Teori Albino Zavaschi, DI 21.03.2005,

Resp 591227-DF, Rel. Min. Castro Meira, DJ 15.08.2005, AGTR 31257/CE, Rel. Des. Federal JOSE MARIA LUCENA, DJ 14.03.2005) - Apelação e remessa, tida por interposta, parcialmente providas. ACÓRDÃO Vistos, etc. Decide a Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por unanimidade, dar parcial provimento à apelação e à remessa, nos termos do Relatório, Voto e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Recife, 20 de julho de 2006. (Data de julgamento).”

Observe-se que o Relator do aresto concluiu pela proteção da *coisa julgada* sob análise, apenas para o período anterior ao que ocorreu a primeira alteração na Lei nº 7.689, de 1988, com a edição da Lei nº 7.856, de 1989, a qual somente modificou a redação daquele diploma legal quanto à alíquota da CSLL que passaria a vigorar a partir do exercício financeiro de 1990, conforme dispõe o seu artigo 2º, a seguir reproduzido:

“Art. 2º A partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período-base de 1989, a alíquota da contribuição social de que se trata o artigo 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passará a ser de dez por cento.

“Parágrafo único. No exercício financeiro de 1990, as instituições referidas no art. 1º do Decreto-Lei nº 2.426, de 7 de abril de 1988, pagarão a contribuição à alíquota de quatorze por cento.”

Ressalte-se, ainda, que, na pesquisa levada a efeito no sítio daquele TFR/5ª na rede mundial de computadores, verifica-se que os recursos especial e extraordinário ingressados pela Impetrante contra aquela decisão não foram admitidos pelo Desembargador Federal Presidente da 1ª Turma do Tribunal.

Por todas essas razões, conduzo o meu voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade suscitada pela Contribuinte e, no mérito, considerar procedente o lançamento.

(...)”

Por fim, é de se ponderar que os efeitos da coisa julgada foram interrompidos com a publicação de lei superveniente (Lei nº 8.212/91) posto que a relação jurídico-tributária possui natureza continuativa. Nesse sentido, entende-se que tais relações se sucedem no tempo, mês a mês, pelo que não têm caráter de imutabilidade qualquer declaração de inconstitucionalidade a seu respeito. Assim, tratando-se de relações jurídicas de trato sucessivo, considera-se pertinente a cobrança de tributo após cada fato gerador, nos períodos supervenientes à coisa julgada. Esse é o entendimento deste Conselho:

“CSL - COISA JULGADA - CESSAÇÃO DE EFEITOS - Com o advento da Lei 8.212/91, reafirmando a instituição da Contribuição Social sobre o Lucro, cessaram os efeitos da coisa julgada acerca da Lei 7.689/88, confirmada como constitucional à exceção do seu artigo 8º, pelo egrégio Supremo Tribunal Federal. Precedente do Superior Tribunal de Justiça, Resp nº 281.209/G0.” (Acórdão 108-09.552, DOU 07.11.2008, Rel. Karem Jureidini Dias, 1ª C/8ª Câmara)

Também é esse, inclusive, o mais recente entendimento do Superior Tribunal de Justiça, conforme se extrai do abaixo transcrito (REsp 599764/GO RECURSO ESPECIAL 2003/0181459-0 Relator(a) Ministro LUIZ FUX (1122), da PRIMEIRA TURMA do STJ, Julgamento em 08/06/2004, publicado DJ em 01/07/2004);

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535, DO CPC. NÃO CONFIGURADA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE TOTAL DA LEI 7.689/88. LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. SÚMULA 239 DO STF.

1. Inexiste ofensa ao art. 535 do Código de processo Civil quando o Tribunal aprecia as questões fundamentais ao deslinde da controvérsia posta, não sendo exigido que o julgador exaure os argumentos expendidos pelas partes, posto incompatíveis com a solução alvitrada.

2. A sentença proferida em Mandado de Segurança, desonerando o contribuinte impetrante do adimplemento de obrigação tributária prevista em lei, somente surte efeitos em relação a período determinado, mencionado no bojo da ação mandamental. Súmula 239/STF: "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores".

3. Deveras, a declaração incidental de inconstitucionalidade da Lei que institui a cobrança de tributo, proferida em sede de ação mandamental, não integra o dispositivo da sentença, não sendo alcançada pelo efeito preclusivo da coisa julgada.

4. Conseqüentemente, a despeito de declarada inconstitucional a Lei 7698/88 outras advieram, a saber: Lei 7.856/89 (art. 2º); Lei 8.034 (art. 2º); Lei 8.212/91 (art. 23, I) e Lei Complementar 70/91 (art. 11) legitimando a exação.

5. Aliás a Corte já assentou que: "PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - LC 70/91, ART. 11 - EXERCÍCIOS DE 1992 E SEQUENTES - COISA JULGADA - INOCORRÊNCIA - PRECEDENTE DA EG. 1ª SEÇÃO - (ERESP. Nº 36.807-SP, DJ DE 01.04.96).

- A decisão que transitou em julgado, fundada na Lei 7.689/88, refere-se às contribuições sociais relativas a períodos anteriores à vigência da LC 70/91 e, por isso albergadas pela declaração de inconstitucionalidade do art. 8º da citada Lei 7.689/88, como proclamado pelo STF.

- A hipótese dos autos discute a legalidade da cobrança do tributo nos exercícios de 1992 e seguintes, portanto sob a égide da LC nº 70/91.

- Decisão que declara indevida a cobrança do tributo em determinado exercício não aproveita em relação aos exercícios posteriores.

Recurso especial conhecido e provido."(RESP 281207/GO, Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, DJ de 28.10.2003);

"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. 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 respeito aos efeitos da coisa julgada nos exercícios de 1989 e 1990. Inexistência de ação rescisória." (RESP 281209/GO, Relator Ministro José Delgado, DJ de 27.08.2001)

6. Desta sorte, considerando-se a relação tributária e sua dinâmica no tempo, pode haver cobrança de tributo após cada fato gerador nos períodos supervenientes à coisa julgada pela presença de relações jurídicas de trato sucessivo.

7. Recurso especial improvido.

(grifei)

Ex positis, voto por negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Sala das Sessões, em 10 de novembro de 2010

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.