

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.006867/96-37  
Recurso nº : 128.587  
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - EXS.: 1993 a 1996  
Recorrente : TERMINAL QUÍMICO DE ARATU S/A - TEQUIMAR  
Recorrida : DRJ em SALVADOR/BA  
Sessão de : 21 DE MARÇO DE 2002  
Acórdão nº : 105-13.756

COISA JULGADA - EXCEÇÃO - RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUATIVA - MODIFICAÇÃO NO ESTADO DE DIREITO - 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).  
A coisa julgada não impede que lei nova passe a reger diferentemente os fatos ocorridos a partir de sua vigência (STF - RE nº 83.225-SP).

MULTA DE OFÍCIO - DIFERENÇA IPC/BTNF - MATÉRIAS PRECLUSAS - Não se conhece de matérias que não tenham sido prequestionadas, eis que preclusas pelo seu não exercício na ordem legal.

Recurso não provido

Vistos, relatados e discutidos os autos de recurso interposto por TERMINAL QUÍMICO DE ARATU S/A - TEQUIMAR

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
VERINALDO HENRIQUE DA SILVA - PRESIDENTE

  
ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA - RELATOR

FORMALIZADO EM:

25 MAR 2002

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Processo n° : 10580.006867/96-37  
Acórdão n° : 105-13.756

2

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA, MARIA AMÉLIA FRAGA FERREIRA, DANIEL SAHAGOFF, DENISE FONSECA RODRIGUES DE SOUZA, NILTON PÊSS e JOSÉ CARLOS PASSUELLO

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized name, located to the right of the text.

Recurso nº : 128.587  
Recorrente : TERMINAL QUÍMICO DE ARATU S/A - TEQUIMAR

## RELATÓRIO

TERMINAL QUÍMICO DE ARATU S/A - TEQUIMAR, já qualificada nos autos, recorreu da Decisão nº 1.814, de 31/08/2000, da Delegado da Receita Federal de Julgamento em Salvador - Ba, que manteve integralmente a exigência formalizada por meio do auto de infração de fls. 01 a 12, relativa aos períodos de apuração de 1992 a 1995.

A peça descritiva da irregularidade, fls. 03, traz a seguinte motivação:

**"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO.  
FALTA DE RECOLHIMENTO.**

Valor da Contribuição Social sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas apurada conforme Livro de Apuração do Lucro Real e informações contidas na Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica não recolhida a Fazenda Publica Nacional nem garantida por depósitos judiciais que o Contribuinte fizera e cujos recibos encontram-se em seu poder já foram por ele levantados alvará judicial decorrente de decisão judicial conflitante com o atualmente exarado pelo Supremo Tribunal Federal, que considera constitucional os preceitos da Lei nº 7.689, de 15/12/88, com exceção do seu artigo 8º."

Enquadramento legal:

Ano Base de 88 a 92

Artigo 2º e seus parágrafos, da Lei nº 7.689/88.

Ano Base 93 a 94

Artigo 2º e seus parágrafos, da Lei nº 7.689/88; artigos 38, 39 e 43 da Lei 8.541/92, com a redação dada do artigo 3º, da Lei 9.064/95.

Ano Base 95 a 95

Artigo 2º e seus parágrafos, da Lei nº 7.689/88; artigo 57 da Lei 8.981/95 com a redação dada do artigo 1º, da Lei 9.065/95



Ano Base 96 a 96

Artigo 2º e seus parágrafos, da Lei nº 7.689/88; artigo 20 da Lei 9.249/95.

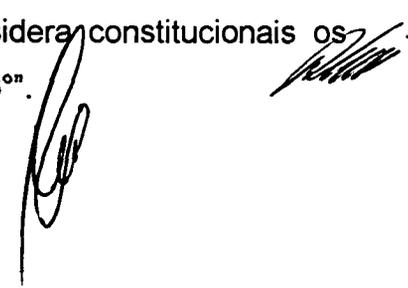
A Autoridade Julgadora de Primeira Instância, analisando a impugnação apresentada, manteve a exigência, cuja decisão está assim ementada:

RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUATIVA. EXCEÇÃO DA COISA JULGADA. ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS. LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. CABIMENTO. A jurisprudência pátria (tanto a judicial quanto a administrativa) tem entendido que nas relações jurídicas-tributárias de natureza continuativa entre o Fisco e o Contribuinte, não é cabível a alegação da exceção da coisa julgada em relação aos fatos geradores sucedidos após as alterações legislativas, portanto, tendo a obrigação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido natureza de relação jurídica-tributária continuativa, e, uma vez que os fatos geradores desta obrigação tributária aqui discutidos são posteriores às alterações legislativas, nada obsta que seja realizado o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido via Auto de Infração, inclusive com os consectários legais.

#### LANÇAMENTO PROCEDENTE.

Cientificada da Decisão em 22/11/2000, conforme documento de fls. 235, a contribuinte ingressou com recurso para este Colegiado em 20/12/2000, o qual leio para os meus pares, destacando-se, em síntese, os seguintes argumentos:

Muito embora a empresa esteja amparada por decisão transitada em julgado que lhe assegurou o "direito de não recolher a contribuição social exigida pela Lei nº 7.689, de 15.12.88 – diploma legal (...) flagrantemente inconstitucional", impondo à Fazenda Nacional o dever de "abster-se de praticar ato que importe exigir da (...) impetrante (...) procedimento diverso do aqui assegurado", o auto de infração foi lavrado sob a alegação de que o entendimento que pautou a decisão judicial em favor da recorrente é "conflitante com o atualmente exarado pelo Supremo Tribunal Federal, que considera constitucionais os preceitos da Lei nº 7.689, de 15/12/88, com exceção do seu artigo 8º".



Considerando tratar-se de relação jurídica de trato sucessivo e alegando terem ocorrido alterações legislativas anteriores aos fatos geradores objeto da ação fiscal, o órgão de primeira instância entendeu que "a sentença transitada em julgado ... não se constitui em óbice à incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ... não havendo, portanto, infração a coisa julgada nem ao princípio da separação dos poderes."

Tendo o julgador invocado o Parecer 1.277/94, em que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional sustenta que seria possível a cobrança judicial a administrativa de créditos de CSLL, mesmo em hipóteses como a presente, em que o contribuinte acha-se desobrigado do recolhimento por decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade da exação.

Argumenta que a sentença trântisa em julgado foi proferida em mandado de segurança preventivo, a não em "*tema de ação declaratória*", que pressupõe a relação jurídica tributaria que se pretende seja declarada inexistente, da qual tratou o referido parecer.

Por outro lado, as disposições normativas que supostamente teriam alterado a Lei 7.689/88, instituidora da CSLL ("arts. 41, § 3º a 44 da Lei 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 8.212, de 24 de julho de 1991 ") não introduziram qualquer mudança que pudesse afetar e muito menos desconstituir *ipso facto* a coisa julgada proferida em favor da recorrente.

A sentença, por sua vez, acolheu o pedido, "para o fim de assegurar às Impetrantes o direito de não recolher a contribuição social exigida pela Lei nº 7.689, de 15.12.88. Confirmou-a integralmente o acórdão, transitado em julgado ante a inadmissão do recurso extraordinário interposto pela Fazenda Nacional.



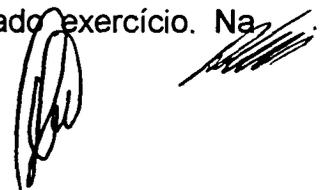
Conclusão que se extrai da análise do mandado de segurança impetrado é que precluíram os pronunciamentos de mérito que acolheram *ipsis litteris* seu pedido, configurando-se a coisa julgada material.

Em primoroso parecer versando questão idêntica o emérito processualista SERGIO BERMUDES esclarece que o *decisum*, "como no art. 469 do Código de Processo Civil se colhe, desgarrou-se dos fundamentos das decisões, para valer, autonomamente, só por si. Passou a ter força de lei, nos limites da lide a das questões decididas, conforme o art. 468".

O limite da coisa julgada, nesse caso, não se refere a nenhum exercício em particular, eis que a recorrente, pautando-se na inconstitucionalidade da exação, requereu fosse obstada a cobrança da CSLL relativamente "aos lucros que venha a apurar a partir do período-base de 1989."

Vê-se, nitidamente, que não se tratava de ação declaratória visando o reconhecimento da inexistência de relação jurídica pré-constituída entre o Estado e a recorrente, com a conseqüente configuração do indébito pelo que tivesse sido indevidamente pago em determinado exercício. Cuidava-se, ao invés, de mandado de segurança preventivo, cujo escopo era afastar a pratica do ato coator iminente (o lançamento do credito tributário relativo a CSLL), a ser praticado pelas autoridades fiscais, a partir do exercício de 1989. Não se cogitando, pois, de decisão proferida no âmbito de ação declaratória, cujos pressupostos e finalidade não se confundem com os da ação mandamental, são irrelevantes, para a questão objeto desse recurso, os precedentes citados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, cujas conclusões tampouco poderiam respaldar a decisão recorrida.

Por essas razoes a iniciativa fiscal não tem o respaldo da Súmula 239 do STF, em cujos termos não faz coisa julgada, em relação aos exercícios posteriores, apenas a decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício. Na



espécie, a decisão judicial não declarou indevida a contribuição em determinado exercício; considerou-a inconstitucional, em qualquer exercício, enquanto ausente lei complementar a institui-la e inobservados os demais pressupostos.

De resto, o Supremo Tribunal Federal tem advertido, em inúmeras oportunidades, que a Súmula 239 deve ser interpretada com temperamento, pois a inoponibilidade da *res judicata* aos tributos cobrados em exercícios diferentes tem lugar somente quando a decisão transitada em julgado pauta-se em premissas e particularidades do caso concreto, não extensíveis aos demais exercícios. Quando, ao contrário, a decisão judicial passada em julgado contempla situações que, de premissa, não se modificam com o passar do tempo, tal a declaração de isenção ou imunidade, ou a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, a de se afastar a aplicação da Súmula.

É cediço e notório que o contribuinte não tem que, mês a mês, recorrer ao Judiciário ou às instâncias administrativas para discutir a ilegitimidade de determinada exação, quando a mesmíssima matéria já fora analisada e decidida em seu favor: "MANDADO DE SEGURANÇA - RELAÇÕES DE CARÁTER CONTINUATIVO . ... tratando-se de relações tributárias de caráter continuativo, inexistente motivo plausível para que, periodicamente, o interessado promova uma nova ação, ... a fim de discutir a constitucionalidade das mesmas leis, incidentes sobre os mesmos fatos . ... Na medida em que o Judiciário se manifesta e julga uma dessas ações, a validade abrangida todas as parcelas da exação focada . ... Caso contrário não se haveria falar em segurança jurídica do jurisdicionado-contribuinte, se a cada mês obtivesse uma sentença diversa para igual questão levada ao Judiciário . ... Não é possível obrigar-se o contribuinte a ingressar todo mês com um mandado de segurança colimando a obtenção da mesma finalidade. Nem sujeitá-lo à curiosa situação de ter por indevida a cobrança da contribuição em um mês e devida no mês seguinte ..." (TRF-3ªR, MS 95.03.093737-0, Juiz Homar Cais, DJU II 4/01/96, pág. 156).



O óbice à exceção da coisa julgada fiscal com relação à cobrança de tributos em exercícios posteriores, retratado na aludida súmula, tem por fundamento a inexistência de identidade na causa de pedir entre a ação declaratória onde foi proferida a decisão transitada em julgado a os créditos futuros. É de rigor notar que tal enunciado pautou-se em precedentes onde a *res judicata* havia sido proferida com relação a uma situação jurídica pré-existente (ação declaratória), não alcançando as situações ainda por se constituírem (fatos geradores futuros).

Ocorre que o fato jurídico constitutivo do direito da recorrente (causa de pedir) não era o lucro apurado em determinado período (situação pré-existente). Em se tratando de mandado de segurança preventivo, a causa de pedir diz com a prática iminente de ato da autoridade administrativa, a constituir ameaça ao direito líquido e certo da recorrente de não se submeter à exação inconstitucional nos exercícios com encerramento a partir de 1989 - portanto, inclusive nos períodos abrangidos pela presente autuação (1992 a 1995).

De resto, a pretensão fiscal implica em subversão de princípios constitucionais e do próprio código de processo. É que, como visto, a única via prevista no ordenamento jurídico para solucionar o conflito instaurado com a orientação do STF é a da ação rescisória, que permite ao Juiz rever o que fora estatuído na decisão adotada, desde que presentes os seus pressupostos.

Como advertira a recorrente, se e enquanto não afastada por decisão rescisória superveniente capaz de subtrair-lhe os efeitos, prevalece a decisão judicial proferida nos autos do mandado de segurança impetrado perante a 5ª Vara Federal de Salvador (Proc. nº 89.0004493-1). Tanto que a União, incontornavelmente, promoveu a ação rescisória que aguarda ser julgada. Fosse prescindível, essa providencia legal por certo não teria sido adotada. De modo que, em ultima análise, só se poderia cobrar recolhimento da contribuição se essa fosse devida ou exigível da recorrente - apos eventual rescisão do julgado que a desobrigou da exação.



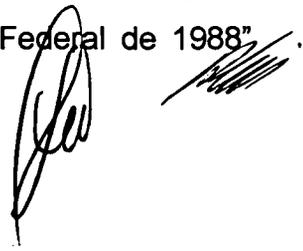
Embora não se possa cogitar de direito adquirido (ao não pagamento do tributo), fundado em inconstitucionalidade declarada por Tribunal inferior, a pronúncia da constitucionalidade feita pelo Supremo Tribunal Federal não faz tábula rasa da coisa julgada, erigida pelo constituinte em garantia constitucional - "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada" (CF/88, art. 5º, XXXVI).

A decisão recorrida pretende que lei nova teria passado a reger diferentemente os fatos ocorridos a partir de sua vigência. Diz que "não é cabível a ... exceção da coisa julgada em relação aos fatos geradores ocorridos após as alterações legislativas que ... são de 1990, 1991 e de 1995". Na verdade, quis dizer que a partir das Leis 8.034/90, 8.212/91, 8.383/91, 8.981/95, 9.249/95 e da Lei Complementar 70/91, a contribuição social sobre o lucro teria passado a ser cobrada com base nesses diplomas legais e não mais na Lei 7.689/88, que fora considerada inconstitucional pelo Eg. Tribunal Regional Federal da 1ª Região.

O exame dessa legislação, por mais ligeiro que seja, revela que a alegação não tem qualquer consistência jurídica. Todos esses diplomas se reportaram à Lei 7.689/88, para alterar unicamente dispositivos que não afetam a relação jurídica material em causa, não instituíram a contribuição social sobre o lucro, que permaneceu sendo cobrada com base na Lei 7.689/88 - sede legal de todos os seus elementos estruturais que, alias, foi declarada constitucional pelo STF e continua em vigor.

Não é por outro motivo que, ao apontar o enquadramento legal do lançamento, o auto de infração, repetidamente, para todos os períodos, reporta-se ao "Artigo 2º e seus parágrafos, da Lei 7.689/88".

O que foi decidido anteriormente repousa na inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, instituidora da contribuição social, "em razão ... de ter infringido os arts. 146, inc. III; 154, inc. I; 165, § 5º, inc. III; a 195, §§ 4º e 6º da Constituição Federal de 1988" (REOMS 90.01.12075-OBA).



Portanto, a inovação no estado de direito haveria de referir-se à formalidade da norma instituidora da CSLL, a eleição do lucro como base de cálculo da contribuição, a sua administração e fiscalização pela SRF, contempladas pela decisão judicial. No entanto, a falta de lei complementar, a apuração de lucro como fato gerador, a semelhança com o imposto sobre a renda, a arrecadação apartada do orçamento da seguridade social, não foram convalidadas pelas inovações introduzidas pelas leis posteriores. Note-se que, não dispondo sobre todos os elementos do fato gerador, a LC 70/91 nada convalidou - basta ter em mente as razões que, analogamente, conduziram o STF a declarar inconstitucionais as leis que importaram na cobrança do Finsocial a alíquotas superiores a 0,5%, por deficiência da norma de premissa.

As leis a que se refere a decisão recorrida, portanto, não provocaram mudança alguma que configurasse novo estado de direito - trata-se da mesmíssima contribuição e, no que interessa ao lançamento em causa, da mesma lei com que se deparou tanto o acórdão transitado em julgado, quanto a auditoria fiscal que lavrou o auto de infração.

O fato é que, na data da lavratura do auto de infração a requerente estava amparada pela coisa julgada, eis que a ação rescisória não havia sido julgada pelo Tribunal Regional Federal - 1ª R. E essa situação permanece inalterada, posto que a rescisória continua aguardando julgamento. Nessas circunstâncias, subsiste o provimento judicial que desobriga a recorrente de recolher a contribuição social sobre o lucro.

A não comportar qualquer dúvida, o art. 489 do Cód. de Processo Civil estabelece que "a ação rescisória não suspende a execução da sentença rescindenda". Bem por isso o art. 4º-A, acrescentado a Lei 8.437/92, passou a autorizar o tribunal a conceder medida cautelar para suspender os efeitos da sentença rescindenda, nas rescisórias propostas pela União.



Vale dizer, ausentes o julgamento da ação rescisória ou qualquer medida cautelar suspendendo os efeitos do acórdão rescindendo, a recorrente permanece acobertada pelos efeitos da coisa julgada.

Ha mais. Mesmo na hipótese de a ação rescisória vir a ser julgada favoravelmente à União, os efeitos dessa decisão, face a sua natureza desconstitutiva e não declaratória, não poderão retrooperar para alcançar os períodos objeto da autuação. O próprio Cód. Tributário nacional estabelece que extingue o credito tributário a decisão judicial passada em julgado (art. 156, X). Essa disposição, conjugada com a do art. 146, permitem concluir que "a lei nova ou a decisão judicial posterior quer ao lançamento quer à extinção do credito tributário só possuem eficácia ex nunc - ou melhor - ad futuram." (SACHA CALMON NAVARRO COELHO, in Rev. Dialética de Direito Tributário, v. 5, pág. 66).

Mas ainda que se entenda cabível o lançamento e cobrança do crédito tributário em questão, o que se admite apenas para argumentar, não haveria margem jurídica para a cobrança da multa de ofício de 75%.

Com efeito, se o art. 63 da Lei 9.430/96 dispõe ser inexigível a multa de ofício nas hipóteses em que a cobrança do tributo fora suspensa por decisão judicial, por mais forte razão não se pode impor tal multa quando o contribuinte acha-se amparado por decisão judicial transitada em julgado, considerando inconstitucional a exação.

Por outro lado, a decisão transitada em julgado, considerando inconstitucional a instituição da CSLL, determinou que as autoridades fiscais se abstivessem de exigí-la da recorrente. E sem embargo dos termos inequívocos do pedido e da ordem mandamental, ainda que se entenda que tal decisão não poderia alcançar os fatos geradores futuros - o que, mais uma vez, admite-se apenas por argumentação - há que se convir que, havendo controvérsia em torno da questão do alcance da coisa julgada fiscal, milita em favor da recorrente a dúvida quanto a extensão dos efeitos dos fatos que



envolvem a espécie, a ensejar a interpretação da legislação que comina a multa de ofício de maneira mais benéfica, conforme dispõe o art. 112 do Código Tributário Nacional.

Por fim, caso, ad argumentandum, esta Eg. Câmara decida manter a autuação, deve rever o lançamento no que respeita a correção monetária complementar (diferença IPC/BTN), relativa aos encargos de inversão (depreciação, amortização e baixa de bens), diante da flagrante ilegalidade das disposições do Decreto 332/91 (art. 41, § 2º). E dizer, para que a referida contribuição seja apurada de acordo com a Lei 8.200/91, sem as espúrias restrições daquele decreto.

A Lei 7.689/88, com a redação da Lei 8.034/90, dispõe acerca da base de cálculo da contribuição social em causa, partindo do resultado do exercício, com os ajustes expressamente previstos em seu art. 2º. A Lei 8.200/91 (art. 3º), a seu turno, dispôs sobre o tratamento a ser dado à correção complementar relativamente ao lucro real, sem qualquer menção ao lucro líquido - resultado considerado para os efeitos da CSLL. O Decreto 332/91, regulamentado a lei, autorizou a dedução daquela parcela de atualização monetária para fins de apuração do lucro líquido (art. 39), determinando-lhe a adição para o cálculo do lucro real (§ 1º). Mas, ao determinar a adição daquela diferença também ao lucro líquido, para efeitos de apuração da CSLL (art. 41, § 2º), extrapolou a lei, eis que são distintas as bases de cálculo dessa contribuição e do IRPJ e não poderia a norma infra-legal alterar a base impositiva daquela, equiparando-a à deste imposto.

É evidente, pois, que o dispositivo do Decreto inovou a lei que deveria apenas ter regulamentado. Excedendo-a, e contrariando os arts. 97, IV a 99 do Cód. Tributário Nacional, não poderia obrigar o contribuinte.

Em tema de diferença de correção monetária IPC/BTN, tornou-se remansoso o entendimento do Eg. Primeiro Conselho de Contribuintes de que as disposições do Decreto 332/91, interpondo óbices à apropriação daquela defasagem de



índices na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, extrapolam o conteúdo e alcance da Lei 8.200.

Por fim, requer o conhecimento e o provimento do seu recurso, com a reforma da decisão recorrida, julgando-se improcedente o lançamento. Mas, assim não entendendo a Eg. Câmara, pleiteia o cancelamento da multa e, ainda, a revisão do crédito apurado sem as restrições do Decreto 332/91.

Veio o processo à apreciação deste Colegiado instruído com a prestação de fiança para seguimento do recurso, conforme consta às fls. 241.

Sem preliminares.

É o relatório



VOTO

Conselheiro ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA, Relator

O recurso é tempestivo e, garantida a sua apreciação pela prestação de fiança, dele tomo conhecimento.

A questão levantada pela recorrente, analisada e brilhantemente decidida pela autoridade *a quo*, com ela, também, não posso concordar, ainda que possa parecer aos seus olhos um argumento suficientemente robusto a afastar a aplicação da Lei à especificidade da temática aqui tratada, observadas as disposições que dão sustentação à exigibilidade da exação, consoante termos seguintes.

É de verificar que a questão central da querela diz respeito à tributabilidade ou não de fatos geradores ocorridos após a modificação da lei instituidora da exação, quando, por sentença lavrada em Mandado de Segurança, foi “assegurada às impetrantes o direito de não recolher a contribuição social exigida pela Lei nº 7.689 de 15.12.88 – diploma legal que declaro flagrantemente inconstitucional.”, conforme definiu o Poder Judiciário, fls. 161 dos autos.

Ora, é sabido que a imutabilidade decorrente de coisa julgada é uma garantia constitucional, de modo que nem a lei pode violá-la (CF, art. 5º, XXXVI), tal como o direito adquirido e o ato jurídico perfeito. Todavia, o momento em que ocorre a coisa julgada e as condições de sua efetivação dependem da lei processual e da lei material, mesmo porque há relações jurídicas que, dada a sua natureza, impõem a possibilidade de revisão, como no caso das relações jurídicas continuativas, quando sobrevém modificação no estado de fato ou de direito, de modo que a sentença, nesse caso, é dada *rebus sic stantibus*.



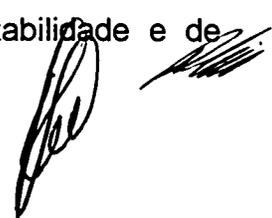
(segundo as condições da situação no momento em que é proferida), conforme nos ensina Vicente Greco Filho em "Direito Processual Civil Brasileiro - 2º Vol. Págs. 247 e 248.

A coisa julgada material, que é a imutabilidade do dispositivo da sentença e seus efeitos, distingue-se da situação que implica na existência de 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 à demanda idêntica nos três elementos: mesmas partes, mesmo pedido e a mesma causa de pedir.

Depreendendo-se, portanto, que a situação que se nos apresenta não se confunde com aquela que foi objeto da ação levada à apreciação pelo Poder Judiciário, porquanto modificações houveram no estado de direito, passando a contribuição em destaque a ser regida e disciplinada por diplomas legais outros, além daquele que a introduziu no mundo jurídico-tributário, especialmente a Lei Complementar nº 70/91 que, pelo princípio da recepção, proporcionou o afastamento de quaisquer nébulas porventura ainda existentes em relação à sua legalidade e justeza.

Levando, em conseqüência, a considerar realizada a hipótese esposada no entendimento do Emérito Jurista. Ou seja, a imutabilidade pretendida pela recorrente não faz morada na questão presente. Eis que os fundamentos jurídicos que nortearam o procedimento não são os mesmo que se encontravam sob a tutela jurisdicional. Desaguando na inarredável certeza de que estamos diante de uma situação nova cujas condições não são mais as mesmas de quando proferida a sentença. Tanto assim que, o próprio poder judiciário tem entendido dessa maneira. Não deixando perpetuar-se um posicionamento fundado em situação jurídica e circunstâncias há muito superadas.

Tanto é assim, que a Suprema Corte de Justiça tem declinado 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 (STF – Rec. Ext. nº 111.504-1-MG 1ª T., DJ de 23-11-1986, Rel. Min. Rafael Mayer)º.

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 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 nºs 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)*



Em decorrência da firmada posição do Excelso Pretório e para demonstrar a legitimidade da traçada linha de pensamento, vale ressaltar que a Lei nº 7.689, de 15/12/88, foi alterada por preceptivos jurídicos novos de vários Diplomas Legais, cabendo citar, a ilustrar a exposição, os arts. 41, § 3º, e 44, da Lei nº 8.383, 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. Ressalte-se, ainda, que a Lei Complementar nº 70, no seu art. 11, manteve as demais normas da Lei nº 7.689/88 com as alterações posteriormente introduzidas.

A respeito de não ter a Lei Complementar introduzido quaisquer modificações às hipóteses elencadas na Lei Ordinária, torna-se imperioso destacar que, ao referir-se à Lei instituidora da exação, ratificando os seus termos, tem-se com clareza solar que a Lei de hierarquia superior acolheu e recepcionou a norma de escalão inferior. Significando dizer que, a partir de sua vigência, não se há mais de falar na ausência de supedâneo legal, ou seja, de Lei Complementar a sustentar a exigibilidade da contribuição.

A assertiva tem como paradigma a mesma situação que envolve o Código Tributário Nacional. Lei de escalão inferior, ordinária, que, recepcionada pela Constituição Federal, assumiu o *status* de Lei Complementar e passou a reger o nosso Sistema Tributário. Nem por isso, deixou de ser observada em todas as instâncias de julgamento, quer Judiciais ou Administrativas, produzindo os mesmos efeitos se em escalão maior tivesse origem. Proporcionando, inclusive, a citação dos seus dispositivos no próprio recurso que ora examino.

Além do que, *ad argumentandum*, a exigibilidade da CSSL com fundamento na Lei nº 7.689/88 não foi de todo afastada, eis que a sua executoriedade não sofreu total restrição. Somente tornou-se a Lei inaplicável em relação ao período-base de 1988, tendo unicamente suspensa pelo Senado da República a execução do seu artigo 8º, por meio da Resolução nº 11, de 04/11/95.



Como fechamento e ratificação de tudo ante exposto, há de se destacar, ainda, outra citação do Parecer PFN nº 1.277/94, reportando-se à Decisão da Suprema Corte, aplicável ao caso sob exame na sua totalidade:

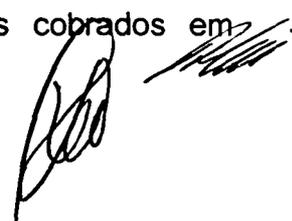
*“Coisa julgada – âmbito – Mesmo havendo decisão em que se conclui pela inexistência de relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte, não se pode estender seus efeitos a exercícios fiscais seguintes”.*  
(Plenário do STF – E. Decl. Em. Diver. Em RE nº 109.073-1-sp, Rel. Min. ILMAR GALVÃO –Jul. 11.2.93).

Depreende-se, pois, do ensinamento estampado na manifestação daquela Corte de Justiça, que os períodos subordinados a preceptivos legais diferentes daqueles alcançados pelo *decisum* não podem ter um tratamento de igual quilate, justamente por estar presente a perspectiva de advirem mudanças nas relações jurídico-tributárias, do advento de novas normas jurídicas e de alterações nos fatos com novas condicionantes, como no caso presente.

Tendo-se em conta que Liminar foi deferida em 29/09/89 a segurança concedida em 07/02/90, não se há de querer que, mesmo após modificações produzidas por novas normas jurídicas, prevaleça uma situação que não mais se coaduna à realidade jurídico-tributária do país.

Destacando-se, ainda, ser de interesse público o lançamento tributário e a sua cobrança, tanto administrativa quanto judicial, ao mesmo tempo em que não se há de esquecer a aplicação do princípio constitucional da isonomia, que fundamenta e assegura a igualdade de todos perante a lei.

A argumentação de que a Súmula 239 não se aplica ao caso, é de se observar atentamente as recomendações do Supremo Tribunal Federal, na sua aplicação, especialmente, quando a “inoponibilidade da *res judicata* aos tributos cobrados em



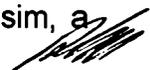
exercícios diferentes tem lugar somente quando a decisão transitada em julgado pautou-se em premissas e particularidades do caso concreto, não extensíveis aos demais exercícios.”

Ora, é exatamente essa posição a adotada pela autoridade fiscal e pelo Julgador *a quo*, eis que, como anteriormente demonstrado, já não se visualiza as três premissas básicas para que se tenha em evidência que o período abrangido pela ação fiscal está circunscrito às mesmas condições que aquele quando da interposição da ação: mesmas partes, mesmo pedido e a mesma causa de pedir.

Tanto é verdade, que a própria recorrente, em sua defesa, transcreveu, às fls. 208, manifestação do Poder Judiciário, reproduzida no relatório, da qual destaco: “... tratando-se de relações tributárias de caráter continuativo, inexistente motivo plausível para que, periodicamente, o interessado promova uma nova ação, ... a fim de discutir a **constitucionalidade das mesmas leis**, incidentes sobre os mesmos fatos...” (grifei).

Ora, pelo que se vê, a resposta a tudo que aqui se encontra é dada pelo Poder Judiciário, quando enfatiza que não se cogitaria da promoção de nova ação para os mesmos fatos subordinados às mesmas leis. Significando dizer que, na situação descrita, estaria caracterizada a imutabilidade da declaração, tanto requerida. Entretanto, a recíproca também é verdadeira. Ou seja, concretiza-se a mutabilidade e deixa desconfigurada a normatividade quando os fatos submetem-se a preceptivo jurídicos novos. O que aqui ocorre. Sendo caracterizado de forma cristalina. Não se materializando qualquer afronta ao princípio constitucional da separação dos poderes e, tampouco, desobediência à ordem judicial.

Observa-se que, efetivamente, a ausência de suporte legal e jurisprudencial em sua instância maior implica na não aceitação da tese da imutabilidade e de normatividade a abranger eventos futuros levantada pela recorrente. Refletindo, assim, a única posição a que se poderia chegar, que é a negação ao seu postulado.

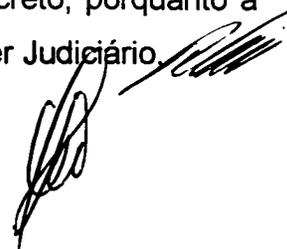


Outros pontos de questionamento trazidos pela Recorrente dizem respeito á não aplicação da multa de ofício, tanto pelo fato de se haver estado protegida por liminar e por sentença quanto pelo disposto no art. 63 da Lei nº 9.430/96, além da interpretação proporcionada pelo art. 112 do CTN, e da não aplicação do Decreto nº 332/91, pela flagrante ilegalidade, no que respeita à correção monetária (diferença IPC/BTN), para que a contribuição seja apurada de acordo com a Lei nº 8.200/91.

Sobre a questão da multa, há de se falar que, em razão do esposado anteriormente, não se aplica o questionamento à situação posta, porquanto delineadas estão circunstâncias diferentes para períodos distintos, conforme declinei ao logo da exposição.

E, em sendo assim, os fatos abracados na presente lide não se confundem com aqueles que deram causa à sua busca da tutela jurisdicional, pois, como dito, reportam-se a períodos alcançados por mandamentos legais não contemplados pela medida. Não se coadunando aos pressupostos insculpidos no art. 63 da Lei nº 9.430/96. Eis que o crédito constituído não o foi para prevenir a decadência, especialmente quando se nota que o período de abrangência do procedimento fiscal não comporta aquele contido na causa de pedir e, repetindo, tem como escudo jurídico os novos dispositivos legais, não presentes em sua petição nem no *decisum*. Razão, também, para não se acolher o pedido de aplicação de multa mais benéfica, além de não haver previsão legal para a redução do percentual nas circunstâncias em que se operou o lançamento.

Relativamente à diferença IPC/BTNF, primeiramente deveria haver uma demonstração de que a exação estaria a comportar elementos produzidos pela diferença dos índices aplicados e o valor correspondente, sem o que não se poderia fazer qualquer aferição. Além disso, não se poderia discutir a legalidade do referido Decreto, porquanto a apreciação de tal temática é de competência privativa e soberana do Poder Judiciário.



E mais, destaque-se que tais pedidos não merecem acolhida pelo fato de não constarem de sua petição primeira, o que impede qualquer apreciação. Tratando-se, pois, de matérias preclusas que leva ao seu não conhecimento.

Mutatis mutandis, a respeito do assunto, "Antônio da Silva Cabral", no livro "Processo Administrativo Fiscal", editora Saraiva, às fls. 467, item 144, assim se manifesta:

"1. Posição do Problema. É princípio assente em Processo que a petição inicial delimita o âmbito da discussão. No processo fiscal, o âmbito do litígio está ligado à impugnação, pois é esta que inicia o procedimento litigioso. Por conseguinte, se o impugnante não ataca determinada parte do lançamento é porque concordou com a exigência. Seu direito de impugnar, portanto, ficou precluso no tocante à parte não impugnada"

Assim, o fato de serem matérias não levantadas, e conseqüentemente não discutidas em primeira instância, implica em sua preclusão, a teor do art. 14, do Decreto n° 70.235/72, eis que não fazem parte do objeto de discussão trazido pela decisão combatida, constituindo-se em inovação do litígio na fase recursal, ferindo o duplo grau de jurisdição que norteia o Processo Administrativo Fiscal. Nesse sentido, concluiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao prolatar o Acórdão n° CSRF/01-0.875.

Constata-se, pois, que a posição aqui assumida está na conformidade da lei, eis que aplica-se-lhe integralmente o disposto no art. 128, do CPC, que assim dispõe:

*Art. 128. O juiz decidirá a lide nos limites em que foi proposta, sendo-lhe defeso conhecer de questões, não suscitadas, a cujo respeito a lei exige a iniciativa da parte.*



Fazendo uso das palavras proferidas na Decisão recorrida, por todo o exposto e tudo mais que do processo consta, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso voluntário.

É o meu voto.

Sala das Sessões – DF, em 21 de março de 2002.

  
ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA 