



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6

Processo nº : 10680.017180/00-93
Recurso nº : 133.796
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – EXS. 1998 E 1999
Recorrente : CONSTRUTORA CAPARAÓ S.A.
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 19 DE MARÇO DE 2003
Acórdão nº : 107-07.052

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. 96213/MG). A Lei n.º 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 n.º 7.689/88. Dessa forma e manifestamente atendeu-se - com ela e a partir dela - ao dualismo que se aponta indispensável.*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONSTRUTORA CAPARAÓ S.A. .

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

Processo nº : 10680.017180/00-93
Acórdão nº : 107-07.052



JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE



NEICYR DE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 06 MAI 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



Processo nº : 10680.017180/00-93
Acórdão nº : 107-07.052

Recurso nº : 133.796
Recorrente : CONSTRUTORA CAPARAÓ S.A.

RELATÓRIO

I – IDENTIFICAÇÃO.

CONSTRUTORA CAPARAÓ S.A., empresa já qualificada na peça vestibular desses autos, recorre a este Conselho da decisão unânime proferida pela 1.ª Turma de Julgamento da DRJ/CAMPINAS/SP., que negara provimento às suas razões iniciais.

II – ACUSAÇÃO.

De acordo com as fls. 04 e seguintes, o crédito tributário lançado e exigível decorre de falta de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro (verificações preliminares nos anos-calendário de 1997 e 1998).

Em síntese, conforme o TVF de fls. 08 a 10, a empresa não recolhe a CSLL. Consta que a empresa, em 02.01.1990, propôs, junto à Justiça Federal/MG., 1.ª Vara, ação declaratória, requerendo a inexistência da relação jurídica entre ela e a União que a obrigasse ao recolhimento da CSLL., instituída pela Lei n.º 7.689/88. A sentença de primeiro grau foi desfavorável à autora. Contudo, a corte de apelação reformou essa sentença, declarando a inconstitucionalidade da Lei n.º 7.689/88. Tal acórdão transitou em julgado, em 14.04.1992. Por outro lado, a União, em 11.04.1994, impetrou ação rescisória, a qual, em acórdão de 23.08.1994, foi julgada procedente pelo Tribunal Regional Federal, que declarou inconstitucional apenas o art. 8.º da Lei n.º 7.689/88.



Processo nº : 10680.017180/00-93
Acórdão nº : 107-07.052

Conforme consta de fls. 25, a autuada interpôs recurso especial pela contribuinte junto ao STJ. Este sodalício, através de sua Primeira Turma, por unanimidade, decidiu dele não conhecer, conforme Acórdão publicado no DJ, de 13.02.1997. Interpostos embargos declaratórios, esses foram, por unanimidade, rejeitados na sessão do dia 19.02.1998.

A impugnante também ajuizou outras ações objetivando a inconstitucionalidade da lei que instituiu a CSLL, sendo que no mandado de segurança 90.00.09162-4, o processo foi extinto sem julgamento do mérito. Em acórdão publicado, em 01.10.92, a contribuinte e outro impetrante foram condenados " por terem agido de modo temerário quando propuseram simultaneamente duas ações, em varas diferentes, visando o mesmo objeto".

Enq. Legal: arts.77, inciso III, do DL n.º 5.844/43; 149, da Lei n.º 5.172/66; arts. 2.º e §§, da Lei n.º 7.689/88. Art. 19, da Lei n.º 9.249/95; art. 1.º , da Lei n.º 9.316/96; art. 28, da Lei n.º 9.430/96.

III – AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada da autuação, em 28.12.2000, apresentou a sua defesa em 26.01.2001, conforme fls. 32/43. Em síntese, são essas as razões vestibulares extraídas da e judiciais peça decisória:

disserta, exaustivamente, acerca da coisa julgada, afirmando que inexistente fundamento legal para a constituição do crédito tributário, já que o acórdão transitado em julgado a eximiu do pagamento da CSLL. Cita doutrina, asseverando que a coisa julgada material surgiu como uma realidade intransponível. 

Processo nº : 10680.017180/00-93
Acórdão nº : 107-07.052

Quanto à ação rescisória interposta, alega que essa ainda continua pendente de decisão transitada em julgado. Acrescenta que a ação rescisória não tem a potencialidade de modificar ou suspender os efeitos da decisão que se pretende desconstituir. Arrola doutrina nessa direção. Afirma que, acaso seja a rescisória favorável à União, a anulação da sentença no *judicium rescinden*, embora a faça desaparecer daí em diante, não a apaga no passado.

Cita acórdãos da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo qual somente ocorrendo modificações no estado de fato ou de direito das relações jurídicas continuativas, consoante o art. 471, inciso I, do CPC, é que pode a Fazenda Pública pedir a revisão do que foi estatuído em sentença que transitou em julgado.

Cita que, no enquadramento legal, o Fisco elencou além de outros dispositivos legais, a Lei n.º 7.689/88, que para ela não existe mais. Assim também não caberia mais multa e juros de mora, pois, inexigível o principal, não há como cobrar os acessórios.

Insurge-se contra tese de que a Lei n.º 8.12, de 1991, ressuscitou ou restituiu a CSLL. Defende que essa lei, ao dispor sobre a organização da Seguridade Social, não poderia deixar de arrolar as fontes desse custeio, as quais se inserem as contribuições sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro.

Transcreve, por toda a peça impugnativa, entendimentos doutrinários e jurisprudenciais que corroboram o pensamento traduzido na impugnação.

Ao final pede o cancelamento do presente auto de infração. 

IV- A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

Processo nº : 10680.017180/00-93
Acórdão nº : 107-07.052

Às fls. 48/60, a decisão de Primeiro Grau exarou a seguinte sentença, sob o n.º 1.912, de 09 de setembro de 2002, assim sintetizada em sua ementa:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL

Data do Fato Gerador: 31.12.1997, 31.12.1998

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE.

A coisa julgada obtida pelo sujeito passivo em certo pleito judicial, mesmo que não desconstituída segundo o devido processo legal, não subsiste para sempre, mas se alinha apenas aos diplomas sob cuja égide foi obtida. Modificações legais advindas posteriormente são suficientes para invalidá-la no futuro.

V – A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU

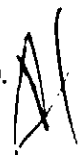
Cientificada, em 22.11.2002, por via postal (AR de fls. 63), apresentou o seu feito recursal em 20.12.2002 (fls. 64/76).

VI – AS RAZÕES RECURSAIS

Não inova a sua peça recursal, ainda que aborde a temática vestibular com novas roupagens expressas.

VII – DO DEPÓSITO RECURSAL

Às fls. 77 e seguintes fora feito o arrolamento de bens para fins recursais, complementado e devidamente acolhido pela Autoridade própria da Secretaria da Receita Federal (fls. 89 e seguintes).

 É o relatório. 

Processo nº : 10680.017180/00-93
Acórdão nº : 107-07.052

VOTO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator.

O recurso é tempestivo. Conheço – o .

I. Do Trânsito em Julgado - Coisa Julgada Material

II.

I.1. Anos-calendário de 1997 1998

Estou convencido que essa deve ser a primeira matéria a ser posta à apreciação.

A análise das declarações de rendimentos da pessoa jurídica demonstra que a empresa exclui da apuração da referida contribuição social as verbas correspondentes, por entender que o débito acha-se com exigibilidade suspensa em decorrência da coisa julgada material.

Assinalado esse cenário prévio, impõe-se abordar, agora, o título no limite da imposição e do trânsito em julgado da sentença com o mesmo objeto.

É consabido que houvera exacerbada alteração das normas que disciplinam a relação tributária continuativa entre as partes, não sendo cabível, no caso, a alegação da exceção da coisa julgada em relação a fatos geradores sucedidos após as alterações legislativas, em sendo do interesse público o lançamento e a cobrança administrativos ou judicial dos créditos decorrentes.

Como se depreende dos autos, a recorrente ao fulminar a Lei n.º 7.689/88, teve a sua tese acolhida por Acórdão que transitou em julgado, por decisão do egrégio Tribunal Regional Federal da 1.ª Região.

Processo nº : 10680.017180/00-93
Acórdão nº : 107-07.052

Segundo o seu relato, ingressou em juízo, em 02.10.1990, com a Ação Declaratória sob o n.º 90.0009359-7, objetivando a declaração de inexistência da relação jurídico-obrigacional prevista pela Medida Provisória n.º 22, de 07.12.1988, convertida na Lei n.º 7.689, de 15.12.1988. A sentença monocrática desfavorável à recorrente fora reformada pelo e.TRF/1.ª Região, em função da Apelação Cível n.º 91.01.1174-4/MG.

A União Federal ingressara com Ação Rescisória, sob o n.º 94.01.08713-0/DF, obtendo êxito conforme acórdão de 23 de agosto de 1994 da lavra da eminente Segunda Seção do egrégio TRF/1.ª Região.

É manifesto, baldada a argumentação da recorrente, que a o trânsito em julgado rescindido, se aprisiona, estritamente, nos domínios da Lei n.º 7.689/88.

A acusação louva-se - como matéria de fundo - sem quaisquer dúvidas, no fato de a empresa, ao seu talante, não ter reconhecido em sua escrituração, os débitos relativamente à CSLL nos anos-calendário de 1997 e 1998.

Ocorre que a peça acusatória fundou a sua sentença no art. 19, da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (DOU de 27.12.1995), no art.1.º da Lei n.º 9.316/96, e no art. 28 da Lei n.º 9.430, de 27.12.1996 (DOU de 30.12.1996), assinalando que, a par da decisão judicial alegada pela recorrente, a relação jurídico tributária afastada foi restabelecida.

A coisa julgada a que se refere a contribuinte não tem pertinência com a exação da Lei 7.856/89, ou com as Leis n.º 7.738/89, 7.799/89, 7.856/89, 7.988/89, 8.034/90, 8.114/90, 8.212/91, Lei Complementar n.º 70/91, 8.114/90, Decreto n.º 332/91, 8.383/91, 8.541/92, Emenda Constitucional de Revisão n.º 1/94, 8.981/95, 9.065/95, 9.249/95, Emenda Constitucional n.º 10, de 04 de março de 1996, 9.316/96

(todos os artigos), 9.430/96 entre outras – aquela primitiva – a de n.º 7.689/88 -, até então, com eficácia nos domínios apenas dos anos-base de 1988.

O ponto basilar em que se apóia a peça recorrida reside, na órbita do direito positivo, na exegese do artigo 156 do Estatuto Tributário, em seu inciso X. *In verbis*, assim se posiciona o comando legal:

Artigo 156 – Extinguem o crédito tributário:
(...);
X – a decisão judicial passada em julgado.

O Egrégio Supremo Tribunal Federal em sessão plenária, de 06.10.1992, decidindo o RE-135047/PE, DJ de 20.11.1992, assim se expressou:

I – Inconstitucionalidade, apenas, do art. 8. da Lei 7.689, de 15.12.88. RREE n.º 146.733-SP, relator Ministro Moreira Alves, 29.06.92, e 138.284-CE, Relator Ministro Carlos Velloso, 01.07.92.

II – R.E. conhecido (letra "b") e provido, em parte; reconhecida a inconstitucionalidade, apenas, do art. 8. Da lei n.º 7.689/88.

Nessa mesma direção, o notável voto do Ministro Relator Carlos Mário Velloso, do STF, RE n.º 138284-8/CE, quando, por unanimidade, em 01.07.1992 – DJ de 28.08.92, declarou-se a inconstitucionalidade do art. 8º da Lei n.º 7.689/88 por ofensa ao princípio da irretroatividade (DJ de 28.08.1992):

"EMENTA: CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. LEI N.º 7.689, DE 15/12/1988.

I - Contribuições para-fiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. CF, art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. CF, arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais.

II - A contribuição da Lei 7.689, de 15/12/1988, é uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, da Constituição, não exigem, para a sua

Processo nº : 10680.017180/00-93
Acórdão nº : 107-07.052

instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do § 4º do mesmo art. 195 é que

exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deverá observar a técnica da competência residual da União (CF art. 195, § 4º, CF, art. 154, I). Posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (CF, art. 146, III, a).

III - Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada.

IV - Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa é que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1º).

V - Inconstitucionalidade do art. 8º, da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (CF art. 150, III, a) qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro do prazo de noventa dias da publicação da lei (CF, art. 195, § 6º). Vigência e eficácia da lei: distinção.

VI - Recurso extraordinário conhecido mas improvido; declarado a inconstitucionalidade apenas do art. 8º da Lei 7.689, de 1988."

A Resolução do Senado Federal sob o n.º 11, de 04 de abril de 1995, conferindo efeitos *erga omnes* à decisão declaratória incidental de constitucionalidade extirpou do mundo jurídico, por sua vez, o artigo 8º da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988, a seguir transcrito:

Art. 8º - A contribuição social será devida a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988.

Ainda por entender que há necessidade de forma explícita plasmar sublinhadamente a pertinência de se adequar a criação da CSLL aos veículos legislativos ordinários (aspecto suscitado pela autuada), impende colacionar trecho da lavra do insigne Ministro do STF, Moreira Alves, relator do RE n.º 146.733-9, extraído do Caderno de Pesquisas Tributárias n.º 17, Co-edição CEU/Ed. Resenha Tributária, 1992, pp. 537-539.

Do reconhecimento dessa natureza tributária resulta uma terceira questão: para que se institua a contribuição social prevista no inciso I do

Processo nº : 10680.017180/00-93
Acórdão nº : 107-07.052

art. 195, é mister que a lei complementar, a que alude o art. 146, estabeleça as normas gerais a ela relativas, consoante o disposto em seu inciso III ? E, na falta dessas normas gerais, só poderá ser tal contribuição instituída por lei complementar ?

Impõe-se resposta negativa a essas duas indagações sucessivas. Tendo em vista as inovações introduzidas pela constituição de 1988 no sistema tributário nacional, estabeleceu ela, nos parágrafos 3º e 4º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que "promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto" e que "as leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição". Ora, segundo o "caput" desse art. 34, o sistema tributário nacional entrou em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição (ou seja, a primeiro de março de 1988), exceto - de acordo com o disposto no § 1º desse mesmo artigo - os arts. 148, 149, 150, 154, I, 156, III e 159, I, c, que entraram em vigor na data mesma da promulgação da Constituição. Essas normas de direito intertemporal, portanto, permitiram que, quando não fossem imprescindíveis as normas gerais a ser estabelecidas pela lei complementar, consoante o disposto no art. 146, III, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios editassem leis instituindo, de imediato ou com vigência a partir de 1º de março de 1989, conforme a hipótese se enquadrasse na regra geral do "caput" ou nas exceções do § 1º, ambos do art. 34 do ADCT, as novas figuras das diferentes modalidades de tributos, inclusive, pois, as contribuições sociais. Note-se, ademais, que, com relação aos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, o próprio art. 146, III, só exige estejam previstos na lei complementar de normas gerais quando relativos aos impostos discriminados na Constituição, o que não abrange as contribuições sociais, inclusive as destinadas ao financiamento da seguridade social, por não configurarem impostos. Assim sendo, por não haver necessidade, para a instituição da contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social com base no inciso I do art. 195 - já devidamente definida em suas linhas estruturais na própria Constituição - da lei complementar tributária de normas gerais, não será necessária, por via de consequência, que essa instituição se faça por lei complementar que suprima aquela, se indispensável. Exceto na hipótese prevista no § 4º (a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social), hipótese que não ocorre no caso, o art. 195 não exige lei complementar para as instituições dessas contribuições

Processo nº : 10680.017180/00-93
Acórdão nº : 107-07.052

sociais, inclusive a prevista no seu § 1º, como resulta dos termos do § 6º desse mesmo dispositivo constitucional."

Dessa forma, o plenário do e.STF reputou válida a instituição da Contribuição Social sobre o Lucro, salvo o seu comando sob o signo do artigo 8º considerado inexigível retroativamente sobre o lucro do exercício de 1988, por contrariar a regra de inconstitucionalidade mitigada, contida no artigo 195, § 6º, da Constituição Federal de 1988. Tem-se, então, não-configurada a violação integral da norma em face do dispositivo constitucional, erigindo-se a ocorrência do seu fato gerador, sem quaisquer cumulatividades e convalidado por veículo normativo ordinário.

A questão basilar do presente processo também não escapou à acuidade da douta Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, quando, através do Parecer PGFN / CRJN / n.º 1.277/94, reverberou, pertinentes, as ricas manifestações jurisprudenciais que, a seguir, transcreve-se:

Decisão Judicial em ação ordinária, com alegação de coisa julgada contrária a Fazenda Nacional, acerca da Contribuição Social sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas, mas em desacordo com posterior Acórdão do STF, que considerou constitucional os preceitos da Lei n.º 7.689, de 15.12.88, com exceção do art. 8º.

Tendo sucedido alterações nas normas, de cuja incidência a relação tributária decorre, justifica-se o lançamento e a cobrança do crédito em relação a fatos geradores ocorridos posteriormente às modificações legislativas, incidindo, na espécie, o art. 471, I, do CPC.

A Delegada da Receita Federal no Distrito Federal noticia que o Banco de Brasília S.A. - BRB - não vem recolhendo a Contribuição Social sobre o Lucro, por força do Acórdão da 3ª Turma do Egrégio Tribunal Federal da 1ª Região, de 11 de novembro de 1991, que, por ocasião do Julgamento de remessa ex officio n.º 89.01.16151-6-DF, decidiu pela inconstitucionalidade da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988, que instituiu a referida exação, tendo sucedido o trânsito em julgado em 18 de fevereiro de 1992.

Admite a inviabilidade do ajuizamento de ação rescisória, tendo em vista o transcurso de dois anos contados do trânsito em julgado da Decisão, muito

Processo nº : 10680.017180/00-93

Acórdão nº : 107-07.052

embora, o Excelso Tribunal Constitucional do País tenha julgado constitucional a Lei n.º 7.689/88, a partir dos fatos geradores ocorridos em 1989.

Solicita a esta Procuradoria-Geral informações quanto ao procedimento a ser adotado para a cobrança do gravame.

De início, noticie-se que, em tema de ação declaratória, a 1ª Turma do Augusto Pretório, no Julgamento do RE n.º 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 "R.T.J." 106/1.189)

Esse entendimento foi ratificado pelo Plenário, no julgamento da Ação Rescisória n.º 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" n.º 159 - jan/91, p.39)

Mesmo se admitíssemos a tese da restrição da Súmula n.º 239 do STF, 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.

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 CPC.

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 n.º 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 R.T.J." 92/707).

Cumpra também, noticiar o entendimento do Procurador-Regional da Fazenda Nacional em Pernambuco Dr. ANTÔNIO GALVÃO CAVALCANTI FILHO, exposto no Ofício PRFN/PE n.º 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.

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 n.º 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."

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".

Neste ponto, vale ressaltar que a Lei n.º 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 n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991; e o art. 11 da Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, c/c os arts. 22, § 1º e 23 § 1º, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991.

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

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

Impende transcrever recente Decisão do Pretório Excelso, confirmando o entendimento de decisões anteriores no que 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 Em. Diver. em RE n.º 109.073-1-SP, Rel. Min. ILMAR GALVÃO - Jul. 11.2.93).

Desse modo, penso que seria do interesse público o lançamento de créditos da Contribuição Social sobre o Lucro em relação ao BRB e a conseqüente cobrança administrativa, ocasião em que seria expresso o entendimento da Administração da não prevalência da coisa julgada em benefício do BRB, diante de alterações nos fatos e nas normas, e tendo em vista, ainda, que a relação jurídica de

Processo nº : 10680.017180/00-93
Acórdão nº : 107-07.052

tributação da Contribuição Social sobre o Lucro é continuativa, incidindo, na espécie, o art. 471, I, do CPC.

Sofrendo o contribuinte a notificação dos lançamentos pertinentes, poderá anuir com argumento de que não seria beneficiado, no caso, com a exceção da coisa julgada, pagando os créditos decorrentes, ou poderá impugnar os lançamentos até esgotar a via administrativa, sendo-lhe facultado o acesso ao Poder Judiciário para ver esclarecido o real alcance do Acórdão transitado em julgado do Tribunal Federal da 1ª Região, tendo em vista que a matéria não se mostra assentada.

Insta ponderar que, em relação às decisões transitadas em julgado, antes da jurisprudência pátria se tornar assente acerca da constitucionalidade da legislação da Contribuição Social sobre o Lucro das empresas, não seria cabível ação rescisória fundada em ofensa a literal disposição da Lei n.º 7.689/88, tendo em vista os verbetes das Súmulas n.º 343 do Supremo Tribunal Federal e n.º 134, do Egrégio Tribunal Federal de Recursos. Transcrevam-se as Súmulas supracitadas:

Súmula n.º 343 do STF - "Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais".

Súmula n.º 134 do TFR - "Não cabe rescisória por violação de literal disposição de lei se, ao tempo em que foi prolatada a sentença rescindenda, a interpretação era controvertida nos tribunais, embora se tenha fixado favoravelmente à pretensão do autor".

Contudo há entendimentos no sentido de que essas Súmulas não podem ser invocadas em matéria constitucional.

Sugere-se, por fim, o envio de ofícios à Procuradoria da Fazenda Nacional no Distrito Federal e à Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 1ª Região, para que informem sobre os recursos interpostos no caso examinado, ou os motivos de omissão.

Diante do exposto, conclui-se que, em 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.

Como se depreende dos autos, a recorrente ao fulminar a Lei n.º 7.689/88, tivera a sua tese acolhida por acórdão que transitou em julgado em

03.06.1993.

Processo nº : 10680.017180/00-93
Acórdão nº : 107-07.052

Ocorre que a Lei n.º 7.856, de 24.10.1989, superveniente, em seu artigo 2º e parágrafo único, restabeleceu, a partir do exercício seguinte (1990), a exação das instituições financeiras a exemplo dos demais seguimentos econômicos, quando restou exigido o aumento da alíquota da citada contribuição de 12% (doze por cento) para 14% (quatorze por cento) – aquela definida no artigo 3º da Lei n.º

7.689/88. No mesmo sentido se pontificaram as Leis n.º 7.738, de 09 de março de 1989 e 8.034, de 12.04.1990 (alteração da base de cálculo).

Portanto, a coisa julgada a que se refere a contribuinte não tem pertinência com a exação da Lei 7.856/89, ou com as Leis n.º 7.738/89 e 8.034/90 – aquela primitiva, até então, com eficácia nos domínios dos anos-base de 1988 e 1989.

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

A declaração de intributabilidade, no pertinente a relações jurídicas originadas de fatos geradores que se sucedem no tempo, não pode ter o caráter de imutabilidade e de normatividade a abranger eventos futuros.

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

1. (...).

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

Processo nº : 10680.017180/00-93

Acórdão nº : 107-07.052

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

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

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

A soberania do Poder Judiciário em construir a coisa julgada não é absoluta. Ela há de ser exercida até os limites postos pela Carta Magna. Não se entendendo assim, se outorgar ao juiz força maior do que a possuía pela Constituinte, por se reconhecer que a decisão por ele, juiz, proferida, mesmo contrária à Constituição, prevalecerá.

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

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

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

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

Processo nº : 10680.017180/00-93
Acórdão nº : 107-07.052

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

É de ser lembrado que a Constituição Federal, fiel a esse sistema hierárquico que se acaba de demonstrar, protege a coisa julgada, apenas, face aos efeitos de lei ordinária a ele posterior. Essa característica bem demonstra o cunho processual da segurança jurídica estabelecida pela coisa julgada, tornando-se instável

perante a vontade legislativa, por se prestigiar a independência do Judiciário como poder, não se permitindo que outra lhe tire os efeitos de suas decisões.

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

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

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

Convém sobrelevar que um dos pilares para a propositura da ação judicial a que se alude, onde fundamentalmente se arrimou a contribuinte como causa peticionária, reside no fato de a Lei n.º 7.689/88 ter criado imposto e não contribuição social (fls. 10, 35 e seguintes) e, ainda, por Lei Ordinária. A decisão transitada em julgado agasalhando a fundamentação acolheu o desiderato em sede de Ação

Ordinária.

Processo nº : 10680.017180/00-93
Acórdão nº : 107-07.052

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

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

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

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

Ora, se o tratamento dado pela impetrante à CSLL era o de imposto – proposição acolhida integralmente pela decisão transitada em julgado, infere-se estarmos, agora, com a superveniência das Leis n.º 7.738/89, 7.856/89 e 8.034/90, frente a legislação distinta e fatos de natureza diversa – aquela entendida pelo STF como exação inserta no gênero tributo (não da espécie imposto). Eis, diante de nós, dois pilares básicos que objetam o pleito recursal.

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

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

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

Processo nº : 10680.017180/00-93
Acórdão nº : 107-07.052

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

§1º - Para efeito do disposto neste artigo:

a) – será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) – no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) – o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial será ajustado pela:

1. exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

2. exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

3. exclusão do lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º, § 1º, do Decreto-lei n.º 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, apurado segundo o disposto no art. 19 do Decreto-lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e alterações posteriores.

4. adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido.

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

(...);

1. adição do valor da reserva de reavaliação, baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período;

2. adição do valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, exceto a provisão para o imposto de renda;

3. (...);

4. (...);

5. exclusão do valor das provisões adicionadas, na forma do item 3 que tenham sido baixadas no curso do período-base;

6. dedução das participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para

Processo nº : 10680.017180/00-93
Acórdão nº : 107-07.052

*instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados
(art. 7º da IN n.º 90, de 15-07-92).*

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

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

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

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

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

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

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

Processo nº : 10680.017180/00-93
Acórdão nº : 107-07.052

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

Dessarte, a coisa julgada em destaque não se correlaciona com a exação imposta, pois o seu caráter não se irradia a outros exercícios e nem ataca lei nova, conforme é assente na jurisprudência administrativa – mas se contém na dimensão temporal da sentença contemplativa dos exercícios abarcados pela Lei 7.689/88; melhor dizendo: goza de eficácia no ano-base de 1988. Ademais, a Lei n.º 4.657, de 04 de setembro de 1942 (LICC), em seu artigo 1º, § 4º, salienta que *as correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova*.

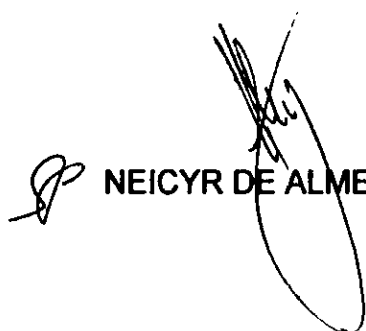
Dessa forma, resulta despicienda qualquer apreciação acerca da ação rescisória ou dos seus efeitos temporais, pois não se acha sob debate a lei fulminada pelo trânsito em julgado.

Item recursal que se repele.

C O N C L U S ã O

Oriento o meu voto no sentido de se negar provimento ao rogo recursal.

Sala das Sessões - DF, em 19 de março de 2003.

 NEICYR DE ALMEIDA