



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 13805.004.410/95-41  
Recurso n.º : 125.632  
Matéria: : CSLL - Exercícios de 1991 a 1995  
Recorrente : CONSÓRCIO NACIONAL FORD LTDA.  
Recorrida : DRJ EM SÃO PAULO - SP  
Sessão de : 19 de setembro de 2001  
Acórdão n.º : 101-93.610

**I.R.P.J. – NORMAS GERAIS. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.  
SENTENÇA JUDICIAL. TRÂNSITO EM JULGADO. EFEITOS.**

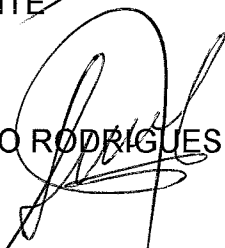
– A sentença Judicial reconhecendo a inconstitucionalidade dos artigos 1º, 2º, 3º e 8º, da Lei nº 7.689, de 1988, e, de consequência, desobrigando a pessoa jurídica do recolhimento da CSLL, irradia seus efeitos jurídicos até o período no qual tenha ocorrido seu trânsito em julgado.

Recurso conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela CONSÓRCIO NACIONAL FORD LTDA.

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

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 DEZ 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, LINA MARIA VIEIRA, CELSO ALVES FEITOSA e RAUL PIMENTEL.

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized 'P' or similar character, located below the text of the paragraph.

Recurso n.º: 125.632

Recorrente: CONSÓRCIO NACIONAL FORD LTDA.

## RELATÓRIO

CONSÓRCIO NACIONAL FORD LTDA., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CGC - MF sob n.º 59.129.403/0001-88, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pelo Delegado de Julgamento da Receita Federal em São Paulo - SP que, apreciando impugnação tempestivamente apresentada manteve a exigência do crédito tributário formalizado através do Auto de Infração de fls. 103/106 (CSLL), recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

A peça básica de fls. descreve as irregularidades apuradas pela Fiscalização nestes termos:

“O crédito tributário apurado, cujo lançamento ora se formaliza para evitar os efeitos da DECADÊNCIA, está com sua EXIGIBILIDADE SUSPensa, “ex-vi” do artigo 151 – IV, do CTN, em respeito a decisão do Supremo Tribunal Federal, de fls. 343, de 27/09/94, que reconheceu o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário a Procuradoria da Fazenda Nacional, contra anterior decisão favorável a apelação do Consórcio Nacional Ford Ltda., de inconstitucionalidade da matéria objeto dos artigos 1º, 2º, 3º e 8º, da Lei nr. 7.689/88 – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, apresentada a esta fiscalização pelo contribuinte e junta aos autos do Processo nr. 10880.030629/91-81, inclusive para fins de Certidão de Quitação de Tributos Federais, o disposto no artigo 206 do CTN, se outros débitos não houver.”

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 109/117, a autuada contesta, na essência, a imposição da penalidade, dos juros moratórios e a incidência dos encargos da TRD.



Não conhecendo da peça impugnatória, a autoridade julgadora monocrática proferiu a decisão de fls. 257/259, datada de 05 de novembro de 1997, cuja ementa tem esta redação:

“Concomitância entre o processo Administrativo e o Judicial. A propositura de ação judicial implica em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto. Nesta hipótese, considera-se o crédito tributário definitivamente constituído na esfera administrativa.”

Cientificada dessa decisão (AR. de fls. 263), em 26 de fevereiro de 1999 (fls. 280/281), a contribuinte fez protocolizar petição onde consigna haver decidido aderir aos benefícios instituídos pela Lei nº 9.779, de 1999, com as alterações introduzidas através da Medida Provisória nº 1.991, de 1999, ou seja, promover o recolhimento dos créditos tributários sem os acréscimos de juros moratórios e multa por lançamento de ofício, razão pela qual pretendeu por fim ao litígio, promovendo o pagamento do correspondente débito.

Encaminhados os presentes autos à DRJ em Campinas – SP, conforme proposto às fls. 449/450, nova decisão restou proferida (fls. 453/459), encimada por esta ementa:

“JUROS DE MORA E MULTA. Não tendo a decisão favorável à empresa alcançado a exação de que tratam os presentes autos, uma vez que não cabe mandado de segurança contra lei em tese, é correta a exigência de juros de mora e multa, não fazendo jus a interessada ao benefício da isenção concedida pela Lei nº 9.779/1999.

MULTA PROPORCIONAL. Reduz-se, de ofício, a 75% (setenta e cinco por cento), uma vez que a lei que comine penalidade menos severa aplica-se a atos ou fatos pretéritos não definitivamente julgados.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE”



Tendo tomado ciência dessa nova decisão (AR. de fls. 624), em 21 de novembro de 2000, a contribuinte ingressou com Recurso Voluntário endereçado para este Conselho (fls. 633/638).

O seguimento do recurso foi promovido em face da medida liminar concedida em Mandado de Segurança impetrado junto à Primeira Vara Federal de São Bernardo do Campo – SP, conforme provas juntadas às fls. 640/643.

É O RELATÓRIO.



V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

O Recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Consoante se vê do relato, o litígio gira em torno da exigência da Contribuição Social sobre o Lucro relativa aos períodos-base de 1990 a 1994, que a Recorrente deixou de recolher em razão de ter questionado junto ao Poder Judiciário a constitucionalidade dessa Contribuição, através de Mandado de Segurança que impetrou em abril de 1989.

Tendo a Recorrente obtido sentença favorável à sua pretensão, ou seja, reconhecendo a inexistência de sua obrigatoriedade ao recolhimento da mencionada Contribuição, a qual transitou em julgado em 02 de setembro de 1997, conforme Certidão anexada às fls. (Doc. 06), a Contribuinte alega ser de todo improcedente a exigência fiscal.

A Autoridade Recorrida, por seu turno, apesar de reconhecer a existência da sentença transitada em julgado, entende que os seus efeitos alcançam, apenas a Contribuição incidente sobre o lucro apurado em 31/12/1988, exercício de 1989, que, segundo alega, teria sido o objeto de sua petição inicial.

Os elementos que instruem os autos, no entanto, demonstram que, de fato, a Recorrente questionou no referido *mandamus*, não só a Contribuição devida naquele exercício financeiro, como também a inconstitucionalidade da Lei n.º 7.689, de 1988, que a instituiu, tendo o E. Tribunal Regional da 3ª Região, por unanimidade de votos, acolhido sua



apelação, **“para o fim de reformar a sentença monocrática e conceder a ordem nos termos em que foi requerida”**.

Assim, sendo certo que ao impetrar o Mandado de Segurança a Recorrente objetivou eximir-se, por completa da obrigatoriedade de recolher a Contribuição Social, pleito este integralmente acolhido através de sentença judicial transitada em julgado, tendo em vista, por outro lado, que a discordância da r. autoridade recorrida prende-se, unicamente, ao alcance e eficácia da “coisa julgada material”, delimitaremos a apreciação do presente litígio acerca destes dois pontos.

Nos últimos 5 (cinco) anos mencionada matéria foi submetida, inúmeras vezes, ao exame deste E. Primeiro Conselho de Contribuintes, o qual, após profundos estudos e com respaldo em decisões do Excelso Supremo Tribunal Federal e também em Parecer Jurídico encomendado pela própria Secretaria da Receita Federal sobre o tema, firmou o entendimento de que o efeito da coisa julgada em matéria fiscal alcança apenas os períodos de apuração até o trânsito em julgado da sentença, não alcançando períodos posteriores, tal qual declarado nas ementas dos Acórdãos a seguir especificados, proferidos no âmbito deste E. Primeiro Conselho de Contribuintes, *in verbis*:

**“CSLL - COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA – ALCANCE –**  
Em matéria tributária a chamada “coisa Julgada” tem limites: 1) Tratando-se de Mandado de Segurança, a eficácia da coisa julgada deve ficar restrita ao período de incidência que fundamentou a busca da tutela jurisdicional, não se aplicando, portanto às relações futuras, relações continuativas ...” (Acs. 1º CC 107-06.137 e 107-06.138, ambos de 05/12/2000)

**“COISA JULGADA MATERIAL EM MATÉRIA FISCAL –** O alcance dos efeitos da coisa julgada material, quando se trata de fatos geradores de natureza continuativa, não se projeta para fatos futuros, a menos que assim expressamente determine, em cada caso, o Poder Judiciário.” (Acs. 1º CC 101-92.167, de 14/07/1998, 101-92.593, de 16/03/1999, 101-92.627, de 13/04/1999, 101-93.287, de 10/11/2000 e 101-93.326, de 23/01/2001)



No voto condutor do v. Acórdão 101-92.167, de 14/07/1998, a insigne Conselheira-Relatora Sandra Maria Faroni, fundamenta tal decisão, com toda clareza e jurisdição, estribando-se em decisões da Suprema Corte do País, razão pela qual, com sua devida venia, transcrevo parte dos fundamentos lá consignados, para respaldar a presente decisão, *in verbis*:

"Preliminarmente, oportuno transcrever lição do professor Humberto Theodoro Júnior ( Curso de Direito Processual Civil, 14ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1994) quanto ao fundamento da autoridade da coisa julgada :

"Por que deve revestir-se a sentença passada em julgado da imutabilidade e da indiscutibilidade ?

Para o grande processualista (referindo-se a Liebman), as qualidades que cercam os efeitos da sentença, configurando a coisa julgada, revelam a inegável necessidade social, reconhecida pelo Estado, de evitar a perpetuação dos litígios, em prol da segurança que os negócios jurídicos reclamam da ordem jurídica.

É, em última análise, a própria lei que quer que haja um fim à controvérsia da parte. A paz social o exige. Por isso também é a lei que confere à sentença a autoridade de coisa julgada, reconhecendo-lhe, igualmente, a força de lei para as partes do processo.

Tão grande é o apreço da ordem jurídica pela coisa julgada, que sua imutabilidade não é atingida sequer pela lei ordinária garantida que se acha a sua intangibilidade por preceito da Constituição Federal ( art. 153. par. 3º ).

Há quem defenda o fundamento da coisa julgada com argumento na tese de que a sentença encerra uma presunção de verdade ou de justiça em torno da solução dada ao litígio ( *res judicata pro veritate habetur* ).

Na realidade, porém, ao instituir a coisa julgada, o legislador não tem nenhuma preocupação em valorar a sentença diante dos fatos ( verdade ) ou do direito ( justiça ). Impele-o tão-somente uma exigência de ordem prática, quase banal, mas imperiosa, de não mais permitir que se



volte a discutir acerca das questões já soberanamente decididas pelo Poder Judiciário. Apenas a preocupação de segurança nas relações jurídicas e de paz na convivência social é que explicam a *res judicata*.”

No presente caso, a recorrente questionou junto ao Poder Judiciário a constitucionalidade da Contribuição Social instituída pela Lei 7.689/88, argumentando com a necessidade de Lei Complementar, a cumulatividade do fato gerador e da base de cálculo da contribuição com o IRPJ e a necessidade de os recursos arrecadados integrem a receita da seguridade social. Seu pleito foi acolhido pelo Juízo e confirmado por força do Acórdão da 3ª Turma do Egrégio Tribunal Federal da 1ª Região no julgamento da remessa *ex officio*, decisão que, afinal, transitou em julgado.

Para efetuar o lançamento, afirma o autuante que o Supremo Tribunal Federal declarou a constitucionalidade da Lei 7.689/88 ( exceto do seu art. 8º ), e que a decisão transitada em julgado não examinou o art. 11 da Lei Complementar 70/91 e não contemplou também as novas alterações implementadas pelos artigos 41. Par. 3º e 44 da Lei 8.383/91 e pelos artigos 22, par. 1º e 23 par. 1º da Lei 8.212/91.”

A decisão recorrida argumenta com o art. 471, inciso I do CPC, alegando que a Lei 7.689/88 foi alterada por preceptivos novos de vários diplomas legais ( mencionando como exemplo os indicados pelo autuante e acima mencionados ), com a jurisprudência mansa e pacífica acerca da constitucionalidade da lei, após a decisão do STF, e com a restrição dos efeitos da coisa julgada quanto a decisão que concluí pela inexistência de relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte, cujos efeitos não podem ser estendidos a exercícios fiscais seguintes, conforme entendeu o Pleno do STF em julgado de 11/02/93, Relator Min. Ilmar Galvão.

Prescreve o art. 471, inciso I, do CPC :

“Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas á mesma lide, salvo : I - se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença”.



Entendem, o autuante e o julgador singular, ter havido modificação do estado de direito pelas modificações introduzidas na Lei 7.689/88 pelos artigos 11 da LC 70/91, arts. 41, par. 3º e 44 da Lei 8.383/91 e arts. 22, par. 1º e 23, par. 1º da Lei 8.212/91.

*Data venia*, considerados os dispositivos legais mencionados, tal não ocorreu.

A Lei Complementar 70/91, que instituiu a COFINS em substituição ao FINSOCIAL, no seu artigo 11 apenas alterou a alíquota da contribuição para as instituições financeiras. Embora a parte final do dispositivo expresse "*mantidas as demais normas da Lei n 7.689...*", tal não pode ser interpretado como correspondendo à reinstituição da contribuição por lei complementar. Trata-se de parte final de dispositivo que trata exclusivamente de alíquota de instituições financeiras, que não pode ser apreciada dissociada da parte inicial. Não tendo, a Lei Complementar 70/91, regulado inteiramente a matéria relativa à instituição da CSSL, ou revogado, ainda que por incompatibilidade, a Lei 7.689/88, não houve modificação do estado de direito, eis que o próprio texto da lei mantém os demais termos da lei anterior. A par disso, note-se, especialmente, que a decisão transitada em julgado não se fundou na falta de lei complementar.

Também os demais dispositivos citados pelo autor do procedimento e pelo julgador singular em nada alteraram o estado de direito que regia a decisão transitada em julgado, conforme se verifica do seu teor, *verbis* :

.....*omissis*.....

Quanto ao argumento de que o STF decidiu pela constitucionalidade da Lei 7.689/88, após o que, a jurisprudência sobre o assunto tornou-se pacífica, vale repetir o que acima dito sobre o fundamento da coisa julgada: a coisa julgada não se preocupa com a *valoração* da sentença diante dos fatos ( verdade) ou do direito ( justiça), mas apenas com a segurança nas relações jurídicas e de paz na convivência social e que explicam a *res judicata*."

A mudança de orientação jurisprudencial, ainda que do Supremo Tribunal Federal, não afeta, por si só, a eficácia de sentença e a respectiva autoridade de coisa julgada.

Sobre o tema, assim se pronunciou o professor Arruda Alvim :



“É necessariamente estranho a temática da coisa julgada pretender que aquilo que haja sido decidido o foi erroneamente. Se se pudesse ter ocorrido erro, e, por isso, desconhecer-se a coisa julgada, **simplesmente o instituto da coisa julgada estaria destruído.**”

.....  
É evidente, à luz do que se pode acentuar ser a unanimidade do que existe a respeito da coisa julgada, que o objeto dessa resguarda uma decisão, *ainda que essa decisão não seja afinada com aquilo que a respeito do tema, contemporaneamente a ela, se decide.* **Esse resguardo diz com a própria essência da coisa julgada, com vistas a assegurar a “segurança extrínseca das relações jurídicas”**

Oportuno, ainda, trazer à luz considerações do Ministro Castro Nunes, insertas no voto vencedor quando do julgamento ( Ag. De Petição n 11.227 - Embargos):

“Não importa que haja julgados posteriores em outras espécies sufragando entendimento diverso, aliás com meu voto. Nem impressiona o argumento de que o caso julgado fere a regra da igualdade tributária, por isso que, em qualquer matéria, essa desigualdade de tratamento, fiscal ou não, é uma consequência necessária da intervenção do Judiciário, que só age por provocação da parte e não decide senão em espécie”

Finalmente, o derradeiro argumento articulado pela decisão recorrida se refere ao âmbito dos efeitos da coisa julgada em ação declaratória em matéria fiscal, invocando recente decisão do STF em Embargos de Declaração do Rec. Ext. 109.073-1-SP, cujo relator foi o Ministro Ilmar Galvão.

“Sobre o mencionado voto do Ministro Ilmar Galvão, é de se ressaltar que seu sentido não foi o de que decisão em que se concluí pela inexistência de relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte em razão de inconstitucionalidade, não tem seus efeitos estendidos para exercícios posteriores.”



Na ação que deu origem àquele voto, foi proferido, em Recurso Extraordinário, acórdão ao qual foram opostos embargos declaratórios e embargos de divergência. Rejeitados os embargos declaratórios e não conhecidos os de divergência, novos embargos declaratórios foram opostos o Ministro Marco Aurélio, Relator, acolheu-os e reformou o acórdão para concluir pelo reconhecimento de existência, no caso, de coisa julgada capaz de obstaculizar a exigência fiscal objeto da execução impugnada. Transcreve-se, a seguir, alguns trechos do voto do Ministro Marco Aurélio importantes para se compreender o sentido da decisão do Plenário do STF, conduzida pelo voto do ministro Ilmar Galvão, colacionada pelo julgador singular nestes autos.

“Assim, voto no sentido do provimento dos presentes declaratórios, assinalado a seguir, que exsurge do acórdão de folhas 427 a 433 contradição, pois, admitido que o paradigma relativo ao recurso extraordinário n 82.225 revela o entendimento de que em alguns casos é possível ter-se presente a coisa julgada, assentou-se o não conhecimento dos embargos de divergência apreciados porque, no caso concreto não se cuida de inconstitucionalidade de tributo, isenção ou imunidade, mas de imposto sobre Circulação de Mercadorias diferido. A contradição restou configurada tendo em vista que se admitiu a tese do acórdão paradigma como a contemplar a possibilidade de estabelecer-se em relação ao verbete de n 239 exceções e mesmo assim, declarou-se o não conhecimento dos embargos...

Mais transparece a contradição quando é dado notar que na ementa do acórdão proferido por força dos embargos de divergência cogita-se, justamente, do estabelecimento do alcance do verbete que, frente ao conflito de teses, somente seria possível alcançar após a ultrapassagem da barreira do conhecimento. De duas uma : ou o dissenso não estava configurado, encerrando-se o julgamento com a assertiva cabível, não se conhecendo dos embargos, ou estava e, aí, a definição sobre o enquadramento, ou não, da hipótese concreta na jurisprudência sumulada somente poderia ocorrer após a declaração do conhecimento.

Assim, provejo os presentes declaratórios para, afastando a contradição, consignar que ficou configurado o conflito de entendimentos. Enquanto o acórdão proferido no presente caso, pela Primeira Turma, encerra juízo no sentido de que os efeitos da coisa julgada não extravasam os limites da operação motivadora do que decidido, ex-



ceto quanto à hipótese de inconstitucionalidade, segundo o qual é possível a configuração da coisa julgada em alguns casos.

Conheço os embargos de divergência interpostos, passando, assim, ao julgamento de mérito.

.....  
Da mesma forma que esta Corte vislumbra na hipótese de declaração de inconstitucionalidade do tributo, isenção ou imunidade, o afastamento da pertinência do verbete revelador de que não é oponível a coisa julgada, deve também fazê-lo quando não há distinção quanto à origem e ao balizamento entre a relação de direito material pretérita e a em discussão.

Não é crível entender-se que sobre a mesma matéria - possibilidade, ou não, de creditamento no caso de ICM diferido - exija-se que o contribuinte, mês-a-mês, recorra ao Judiciário, resistindo, assim, à insistência do fisco em glosar o procedimento em que pese decisões já transitadas em julgado, como ora ocorre. Sendo as mesmas partes e idênticas situações, forçoso é concluir pela sujeição não ao teor do verbete de n 239, mas às exceções por esta Corte admitidas. (Todos os destaques não são do original).

Pedindo vista dos autos, o Ministro Ilmar Galvão divergiu do Ministro Marco Aurélio, por entender inexistir no acórdão embargado a alegada omissão. Segue-se a transcrição parcial do voto do Ministro Ilmar Galvão.

“....Pedi vista dos autos e, após examiná-los, verifiquei, com a devida vênia do eminente Ministro Marco Aurélio, inexistir no acórdão embargado a alegada omissão.

É que, no voto do eminente Ministro Carlos Madeira, a alegada contradição - que se cifraria em haver o Supremo Tribunal Federal concluído pelo não conhecimento do recurso, após haver tomado partido em favor de uma das teses confrontadas - repetindo, a alegada contradição mereceu claro pronunciamento, tanto assim que foi desfeita. É ler-se o seguinte trecho do mencionado voto :

“Não se verificando, na hipótese, nenhuma das exceções à súmula 239 acima referidas - pois repita-se, não se cuida de inconstitucionalidade do imposto, de imunidade ou de isenção - claro é que a conclusão do acórdão, por não conhecer os embargos, repeliu a divergência pretendida entre o acórdão da E. Segunda Turma e o deste Plenário, no ERTE 83.225, Relator Ministro Xavier de Albu-



querque. E não foram conhecidos os embargos, hipótese ora em exame, exatamente porque o paradigma trazido pela embargante apenas cuidou da possibilidade de lei nova passar a reger fatos ocorridos a partir de sua vigência, diferentemente do que foi decidido em decisão anterior. Como assinalou o Ministro Moreira Alves, naquele julgamento, sequer a Súmula 239 estava em causa, pois não poderia se contrapor a lei nova”.

Está aí demonstrado que o acórdão embargado não foi omissivo, o que seria suficiente para rejeição dos embargos.

Mas se assim não fosse, se omissão houvesse a ser sanada, pediria ainda permissão ao eminente Ministro Marco Aurélio para dele discordar, não apenas por não reconhecer a ocorrência de contradição, mas também por não poder afastá-la, mesmo que existente, já que, a admitir este - como fez o paradigma - que a regra consubstanciada na Súmula 239 pode ser excepcionada diante de inconstitucionalidade, imunidade ou isenção do imposto, chegou apenas a registrar que, no caso, não se estava diante de qualquer dessas hipóteses, razão pela qual a pretendida divergência não poderia ser configurada.

Daí, o não conhecimento dos embargos.

Ante tal evidência, é fora de dúvida que se está diante de embargos declaratórios que perseguem, indisfarçavelmente, sob o falso pretexto de omissão, a reforma do julgado, o que não pode ser tolerado.”

Como se vê, o julgamento referido encerra juízo no sentido de que os efeitos da coisa julgada, em matéria tributária, em ação declaratória, não se estende aos exercícios fiscais seguintes, **exceto quanto a hipótese de inconstitucionalidade**, e o sentido do voto do Ministro Ilmar Galvão não foi o de que decisão em que se concluí pela inexistência de relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte em razão de inconstitucionalidade não tem seus efeitos estendidos para exercícios posteriores, mas apenas que nos embargos apresentados não teria se configurado omissão ou divergência.



A própria Súmula 239 mencionada origina-se de acórdão que não encerra um juízo absoluto quanto à inaplicabilidade dos efeitos da “coisa julgada”, em matéria fiscal, em relação a exercícios posteriores.

A Súmula 239 mencionada tem a seguinte dicção :

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

Serviu de referência à Súmula acórdão assim ementado:

“Executivo Fiscal - imposto de renda sobre juros de apólices - Coisa Julgada em matéria fiscal - É admissível em executivo fiscal a defesa fundada em “coisa julgada” para ser apreciada pela sentença final. Não alcança os efeitos da coisa julgada em matéria fiscal, o pronunciamento judicial sobre nulidade de lançamento do imposto referente a um determinado exercício, que não obsta o procedimento fiscal nos exercícios subsequentes” (Ag. De Petição n.º 11.227 - embargos)

O voto do Ministro Relator contém os seguintes esclarecimentos :

“(…). O que é possível dizer, sem sair, aliás, dos princípios que governam a coisa julgada, é que esta se terá de limitar aos termos da controvérsia. Se o objeto da questão é um dado lançamento que se houve por nulo em certo exercício, claro que a renovação do lançamento no exercício seguinte não estará obstada pelo julgado. (…).

Mas se os tribunais estatuíram sobre o imposto em si mesmo, se o declararam indevido, se isentaram o contribuinte por interpretação da lei ou de cláusula contratual; se houveram o tributo por ilegítimo porque não assente em lei a sua criação ou por inconstitucional a lei que o criou, em qualquer desses casos o pronunciamento judicial poderá ser rescindido pelo meio próprio, mas enquanto subsistir será um obstáculo à cobrança, que, se admitida sob a razão especiosa de que a soma exigida é diversa, importaria praticamente em suprimir a garantia juris-



dicional do contribuinte que teria tido, ganhando a demanda a que o arrastara o Fisco, uma verdadeira vitória de Pirro.

(...). Ora, no caso dos autos, o mesmo contribuinte novamente lançado para pagar imposto de renda sobre juros de apólices já obtivera o reconhecimento judicial do seu direito de não pagar o imposto de renda. Não importa que haja julgados posteriores em outras espécies sufragando entendimento diverso, aliás com meu voto. Nem impressiona o argumento de que o caso julgado fere a regra da igualdade tributária, per isso que, em qualquer matéria, essa desigualdade de tratamento, fiscal ou não, é uma consequência necessária da intervenção do Judiciário, que só age por provocação da parte e não decide senão em espécie."

As razões até aqui declinadas levariam a conduzir-me no sentido de admitir a eficácia da coisa julgada no presente caso, assim como fiz em oportunidade anterior, apreciando o Recurso 12.262.

Entretanto, analisando cuidadosamente o que existe sobre o assunto, inclusive a íntegra do relatório e votos na Ação Rescisória nº 1.239-9-MG, convenço-me de que a matéria, por demais controvertida, inclusive nos tribunais, merece ser reexaminada, e peço vênha a meus pares para rever minha anterior posição.

Observo que a ação rescisória acima referida tentava desconstituir decisão dada em Recurso Extraordinário em Ação de Execução, em que saiu vencedor o Estado de Minas Gerais. A Cooperativa Ré, executada como devedora, sustentava a tese de ser a dívida inexigível, eis que decisão anterior transitada em julgado tornou expressa a declaração de que não se sujeitava ela ao ICM enquanto cooperativa e vendendo produtos a seus associados. Vencedora a Fazenda exequente, foi a sentença reformada por acórdão que entendeu que a sentença proferida anteriormente, considerando intributáveis as operações, tornou-se imutável e eficaz em relação a todos os fatos futuros. O Estado de Minas Gerais interpôs Recurso Extraordinário, cujo relator foi o Ministro Rafael Mayer, ficando decidido conforme acórdão que tem a seguinte ementa :

*cp*

"ICM - Coisa julgada. Declaração de intributabilidade. Súmula 239 - A declaração de intributabilidade, no pertinente a relações jurídicas originadas de fatos geradores que se sucedem no tempo, não pode ter o caráter de imutabilidade e de normatividade a abranger eventos futuros.

Recurso extraordinário conhecido e provido."

Transcrevo, a seguir, excertos de votos naquela ação rescisória, julgada improcedente, que abalaram minha anterior convicção :

.....*omissis*.....

Isso posto, algumas considerações se impõem quanto ao alcance de assertivas contidas na primeira parte deste voto, em que foram declinadas as razões pelas quais, em ocasião anterior, em situação análoga à presente, manifestei-me pela impossibilidade de manutenção da exigência fiscal contestada.

A afirmativa de que "*a mudança de orientação jurisprudencial, ainda que do Supremo Tribunal Federal, não afeta, por si só a eficácia de sentença e a respectiva autoridade de coisa julgada*" tem que ser entendida no limite do alcance da coisa julgada. E, partindo da premissa de que a sentença resolve questão prática de aplicação de regra jurídica a fatos concretos já verificados, declara a inexistência de relação jurídica que se pretende já existente, não alcança, aqueles exercícios futuros. Portanto, continua válida a afirmativa de que a mudança jurisprudencial em função de decisão do STF não afeta a eficácia da sentença quanto a fatos anteriormente ocorridos. Não questiona, pois, a autoridade da coisa julgada, que não é atingida por decisão posterior do Supremo Tribunal Federal. Apenas se delimitam seus efeitos, que não se projetam para fatos futuros, ainda não acontecidos.

.....*omissis*.....

Por tudo que se disse, e ante a controvertida interpretação da coisa julgada em matéria fiscal, em ação declaratória, e ainda, considerando que a decisão definitiva na instância administrativa não é passível de ser submetida, pela Fazenda, à apreciação do Poder Judiciário, entendo ponderáveis as colocações do ilustre Procurador da Fazenda Nacional Othon de Pontes Saraiva Filho, no Parecer PGFN/CRJN/N 1.277/94, itens 16 e 17, no sentido de que é do interesse público que o real alcance do Acórdão do Tribunal Federal da 1ª Região, transitado em julgado, seja esclarecido pelo Poder Judiciário, se assim o desejar o contribuinte."



A partir dessas considerações formulei meu voto, na esteira do entendimento manifestado pelo eminente Ministro Moreira Alves, de que não há coisa julgada em ação declaratória em matéria fiscal, que alcance relações que possam a vir surgir no futuro, voto esse que trouxe para apresentação a este Colegiado nas sessões realizadas nos meses de março a junho do corrente ano e que não tive oportunidade de formalizar em razão dos sucessivos pedidos de vista.

Como reforço desse posicionamento, acrescento que venho a tomar conhecimento do brilhante parecer produzido, em junho último, pelo eminente tributarista José de Souto Maior Borges, versando sobre *os limites constitucionais e infraconstitucionais da coisa julgada tributária (contribuição social sobre o lucro)*, e do qual transcrevo alguns excertos.

“3.1 - A isonomia não corresponde a um princípio constitucional qualquer .....

A isonomia, mais precisamente, **a legalidade isonômica**, é o proto-princípio, o mais originário e condicionante dos princípios constitucionais, enquanto dele dependem todos os demais para a sua eficácia. E que sem ele decerto a poderiam.

3.2 - Poder-se à concluir sinteticamente : **a isonomia não está apenas no 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 interpõem : a aninomia não é entre decisões de tribunais de igual hierarquia, mas entre decisões do STF e as de TRFs. É questão de 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 rutura 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), 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 derrogar (= 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 as decisões judiciais, atos ponentes de normas para o caso concreto, não pertinem atributos de verdade ou falsidade.....”

Do conteúdo das transcrições acima resta claro que o efeito da coisa julgada em matéria fiscal alcança apenas os períodos de apuração até o trânsito em julgado da sentença, não alcançando períodos posteriores, tal qual declarado pelo citado Jurista JOSÉ SOUTO BORGES, no item 7.7 e na conclusão do já referido Parecer, elaborado para a Secretaria da Receita Federal, *in verbis*:

“7.7 – Mas, como demonstrado, a inconstitucionalidade é, no controle difuso, ao contrário do controle concentrado, tão só a questão prejudicial, decidida *incidenter tantum* no julgamento da causa – não porém o



objeto do litígio, a relação deduzida em juízo. **Conclusão fundamental: a coisa julgada em controle jurisdicional difuso limita-se às obrigações relativas aos períodos de apuração do *quantum debeatur* até a data de trânsito em julgado da sentença.** O objeto da demanda é exonerar determinado(s) contribuinte(s) da obrigação de pagar a contribuição sobre o lucro; a inconstitucionalidade da lei de regência constitui apenas um pressuposto, questão prejudicial, motivo determinante: não integra ao âmbito da validade da decisão, isto é, não é alcançada pela *res iudicata*. Em suma: a coisa julgada não abrange os motivos e, dentre esses, a fundamentação constitucional do decisório. Noutros termos: a questão constitucional, excluída da coisa julgada, é um limite desta, como que um limite interno do julgado. Não uma limitação à apreciação da matéria noutra instância jurisdicional."

.....*omissis*.....

### CONCLUSÃO:

"De toda a antecedente exposição, decorre uma conclusão fundamental: a coisa julgada não constitui obstáculo ao exercício da pretensão à contribuição social sobre o lucro em períodos subsequentes àqueles que foram abrangidos pelas decisões."

Nesta linha de raciocínio, e considerando que no presente caso:

i) A sentença judicial que acolheu a pretensão da Recorrente, no sentido de desobrigá-la do recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido instituída pela Lei n.º 7.689, de 1988, transitou em julgado em 02 de setembro de 1997, tal qual atestado na Certidão fornecida pela 10ª Vara Federal, anexa aos autos às fls.;

ii) O Mandado de Segurança interposto pela Recorrente, em 1989, objetivou a dispensa do recolhimento da referida Contribuição sob alegação de inconstitucionalidade da lei que a instituiu (n.º 7.689, de 1988), o que foi integralmente reconhecido pela referida sentença trânsita em julgado;

iii) O auto de infração guerreado no presente processo pretende exigir da Recorrente a Contribuição Social relativa aos períodos-base de 1990 a 1994, portanto, anteriores ao trânsito em julgado da sentença judicial;

só nos resta concluir que referidos períodos estão albergados pela "coisa julgada", sendo defeso ao Fisco exigir a Contribuição em causa relativamente àqueles períodos-base.

Por todo o exposto, e considerando tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Brasília, DF, 19 de setembro de 2001.

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL - RELATOR

