



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

Processo nº : 16327.000181/98-63  
Recurso nº : 153.020  
Matéria : CSLL - EX.: 1998  
Recorrente : PÃO DE AÇÚCAR S/A. - D.T.V.M.  
Recorrida : 8ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I  
Sessão de : 06 DE DEZEMBRO DE 2007  
Acórdão nº : 108-09.512

CSLL - INOCORRÊNCIA DE OFENSA À COISA JULGADA - RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUATIVA - INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI NÃO ACOLHIDA PELO STF - O controle da constitucionalidade das leis, de forma cogente e imperativa em nosso ordenamento jurídico, é feito de modo absoluto pelo Supremo Tribunal Federal. A relação jurídica de tributação da Contribuição Social sobre o Lucro é continuativa. A declaração de intributabilidade, no que concerne a relações jurídicas originadas de fatos geradores que se sucedem no tempo, não pode ter o caráter de imutabilidade e de normatividade a abranger eventos futuros. A coisa julgada em matéria tributária não produz efeitos além dos princípios pétreos postos na Carta Magna, a destacar o da isonomia.

CSLL - COISA JULGADA - ALTERAÇÃO DO ESTADO DE DIREITO - A alteração do estado de direito, pelo surgimento de nova legislação, afeta a imutabilidade da coisa julgada, interrompendo seus efeitos nos casos de relação jurídica continuativa.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PÃO DE AÇÚCAR S/A. - D.T.V.M.

ACORDAM os Membros da Oitava 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 Orlando José Gonçalves Bueno.

  
MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO  
PRESIDENTE



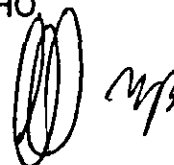
**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 16327.000181/98-63  
Acórdão nº : 108-09.512

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 24 JAN 2008

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA, MARGIL MOURÃO GIL NUNES, MARIAM SEIF e KAREM JUREIDINI DIAS. Ausente, justificadamente, o Conselheiro NELSON LÓSSO FILHO.





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

Processo nº : 16327.000181/98-63  
Acórdão nº : 108-09.512  
Recurso nº : 153.020  
Recorrente : PÃO DE AÇÚCAR S/A. - D.T.V.M.

**RELATÓRIO**

PÃO DE AÇÚCAR S/A. - D.T.V.M., recorre da decisão de primeira instância, fls. 333 a 343, proferida pela 8ª Turma de Julgamento da DRJ – I – em São Paulo – SP, assim relatada:

“Trata-se de auto de infração relativo à Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL (fls.226/227), lavrado contra o contribuinte acima identificado. O valor total da autuação montou a R\$ 305.540,04, aí incluídos a multa de ofício e os juros de mora calculados até 31.07.1998.

2. Os diplomas legais utilizados para fundamentar a autuação consubstanciaram-se na Lei nº 7.689/88 e alterações posteriores, art. 2º da Emenda Constitucional nº 10/96, e arts. 1º e 2º da Lei nº 9.316/96.

3. A autuação decorreu das deduções promovidas pela fiscalizada, amparada por liminares obtidas na Justiça Federal (MC 97.0005177-3 e MC 94.032862-1), da correção monetária complementar relativa ao Plano Real e ao Plano Verão na apuração da CSLL do ano-calendário de 1997.

4. Segundo informa o autuante no Termo de Verificação Fiscal (fls. 221/225), o contribuinte não estava pagando a CSLL, arguindo coisa julgada proferida no Acórdão da 4ª Turma do Egrégio Tribunal da 1ª Região, de 18.11.1991, que por ocasião do julgamento de remessa ex-offício nº 91.01.06470-3 DF, decidiu pela inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 que instituiu a referida exação, negando provimento ao recurso, tendo transitado em julgado em 02.12.1991. Entretanto, tendo em vista o entendimento contido no Parecer PGFN/CRJN nº 1.277/94, a jurisprudência sobre coisa julgada em matéria tributária, as decisões do Supremo Tribunal Federal declarando a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, com exceção do artigo 8º (Ac. RE nº 146.733-9-SP e Ac. RE nº 140.272-0), e a Resolução do Senado



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

Processo nº : 16327.000181/98-63  
Acórdão nº : 108-09.512

Federal nº 11/95, que suspendeu a execução no disposto nesse artigo, produzindo efeitos 'ex tunc' e 'erga omnes', procedeu a autoridade fiscal à apuração da base de cálculo e respectiva CSLL do ano-calendário de 1997, a fim de constituir o crédito tributário objeto do presente processo.

5. Irresignado, o interessado apresentou impugnação contra a exigência fiscal (fls. 233/242), protocolizada em 18.09.1998, na qual alega, em síntese:

- 5.1. que está desobrigado do recolhimento da CSLL, tendo em vista decisão judicial transitada em julgado, proferida nos autos da ação declaratória nº 90.4932-6, que teve curso perante a 6ª Vara da Justiça Federal do Distrito Federal, que declarou a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, instituidora da exação;
- 5.2. que com o trânsito em julgado em 20/02/1992 da referida ação, restou desconstituída a relação jurídica entre a União e a impugnante, relativamente à obrigação tributária prevista na Lei nº 7.689/88;
- 5.3. que a decisão judicial prolatada foi ampla, desobrigando a impugnante do recolhimento da CSLL, não se limitando a um determinado ano-base;
- 5.4. que é absolutamente irrelevante o fato do STF ter se pronunciado, em outro processo, de forma contrária àquela decisão judicial da impugnante, porque existe norma individual e concreta que cria uma situação específica para ela;
- 5.5. que não poderia o agente fiscal pretender dizer que a CSLL é regida por legislação diferente daquela que foi declarada inconstitucional, se no próprio auto de infração, no enquadramento legal, há referência à Lei nº 7.689/88;
- 5.6. que qualquer quantia exigida a título de CSLL é indevida, porquanto decorrente de uma obrigação tributária inexistente, ofensiva à coisa julgada, que representa a própria estabilidade do Estado Democrático de Direito, e que somente poderia ser derrubada mediante a propositura de ação rescisória;
- 5.7. que sendo inconstitucional, a Lei nº 7.689/88 não poderia produzir quaisquer efeitos entre as partes envolvidas desde o seu nascimento, pois sua nulidade surgiu no momento em que foi introduzida no ordenamento jurídico;



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

Processo nº : 16327.000181/98-63  
Acórdão nº : 108-09.512

5.8 que uma vez indevido o principal, não há que se falar nos acréscimos moratórios, tais como multa e juros."

A decisão de primeira instância, ilustrada em doutrina e jurisprudência judicial e administrativa relativa ao tema "coisa julgada", manteve a exigência fiscal sob os fundamentos, em síntese, que:

- a questão sob apreciação cinge-se ao exame dos efeitos da decisão judicial em ação ordinária transitada em julgado, proferida favoravelmente ao contribuinte acerca da Contribuição Social sobre o Lucro, mas em desacordo com posterior acórdão do Supremo Tribunal Federal, que considerou constitucional os preceitos da Lei nº 7.689/88, com exceção de seu art. 8º;

- essa matéria já foi objeto de apreciação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio do Parecer PGFN/CRJN/Nº 1.277/94, que concluiu que, tendo havido alterações das normas que disciplinam a relação tributária continuativa entre as partes, não seria cabível, no caso, a alegação da exceção da coisa julgada em relação a fatos geradores sucedidos após as alterações legislativas, sendo do interesse público o lançamento e a cobrança administrativa ou judicial dos créditos decorrentes;

- o enquadramento legal da autuação, fls. 227, esteia-se na legislação que alterou posteriormente a Lei nº 7.689/88, tal como a Lei nº 9.316/96, bem assim a Emenda Constitucional nº 10/96;

- se acolhida a hipótese de que a coisa julgada na ação citada alcança o período autuado, estar-se-ia a vulnerar a vigência dos diplomas legais que sustentam a autuação;

- a coisa julgada não impede que lei nova discipline diferentemente os fatos debatidos, tal qual na situação que ora se apresenta, razão pela qual o julgado em que se



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

Processo nº : 16327.000181/98-63  
Acórdão nº : 108-09.512

escora o recorrente não autoriza a imutabilidade para fatos geradores futuros, especialmente por se tratarem de relações jurídicas continuativas;

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

- a decisão do Pretório Excelso, ao considerar constitucional a contribuição em tela – com exceção do art. 8º da Lei nº 7.689/88 – também produziu alteração no estado de direito preexistente. Assim, não restou preservado o estado de direito anterior, seja pelas inovações introduzidas por leis ulteriores àquela instituidora da contribuição social sobre o lucro, seja pela decisão do Supremo Tribunal Federal que a julgou constitucional. Por conseqüência, tampouco há que se falar em ofensa à coisa julgada, por estar a situação *sub examine* sob o abrigo da previsão contida no art. 471, inciso I, do Código de Processo Civil.

Ciência da decisão de primeira instância em 27/06/2003, segundo "A. R." de fls. 345.

Inconformada a contribuinte manejou recurso voluntário em 25/07/2003, fls. 489 a 507, instruído com os documentos de fls. 508 a 547.

Alega, em resumo:

- pede licença para trazer ao caso uma nova luz, um colorido diferente, em razão de estudo teórico e prático incansável sobre o tema, e, inobstante a jurisprudência deste E. Conselho de Contribuintes, procederá, com seus argumentos jurídicos e, guardando fidelidade à doutrina de peso do direito tributário, uma releitura da jurisprudência de nossos tribunais visando, com isto, que este E. Conselhos de Contribuintes revise o entendimento até então manifestado por suas C. Câmaras;



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

Processo nº : 16327.000181/98-63  
Acórdão nº : 108-09.512

- evocou a doutrina de Rubens Gomes de Sousa. Antônio Roberto Sampaio Doria e Ruy Barbosa Nogueira, que se debruçaram sobre a análise dos efeitos da coisa julgada em matéria tributária sem se dissociar do instituto constitucional da coisa julgada, bem como da legislação processual civil que rege o assunto, cuja análise, parece, restou impiedosamente esquecida nos anais da história;

- a Lei nº 7.689/88, elege, na respectiva hipótese de incidência um evento duradouro no tempo, no caso, auferir lucro;

- a empresa tem dois caminhos quando pretende discordar de determinada cobrança: se insurgir contra a hipótese de incidência narrada na petição inicial, na sua materialidade, o auferir lucro, circunscrevendo o pedido formulado sem qualquer ordem de limitação, ou;

- se insurgir contra uma determinada cobrança específica e individualizada em certo espaço de tempo, por exemplo, auferir lucro no lugar x, no ano z, decorrente da venda dos produtos y; neste caso bastaria ingressar com Mandado de Segurança contra a autoridade coatora;

- cada relação jurídica é única já que a cada ato do contribuinte de auferir lucro, deverá ocorrer a aplicação da Lei nº 7.689/88;

- a recorrente optou por ingressar com ação meramente declaratória de inexistência de relação jurídica entre ela e o fisco no concernente à aplicação da Lei nº 7.689/88, objetivando não ocorresse a incidência da referida lei sobre sua lucratividade, inexistindo qualquer delimitação quanto ao pedido formulado;

- foi proferida decisão judicial que julgou procedente a demanda e declarou a inexistência de relação entre a autora e a União Federal no que tange à exigência de pagar contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88, por sua manifesta inconstitucionalidade,



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

Processo nº : 16327.000181/98-63  
Acórdão nº : 108-09.512

cuja sentença transitou em julgado e paralisou a aplicação dessa lei na sua totalidade, não tendo o fisco ingressado com ação rescisória;

- inexistente no caso a ocorrência de relação jurídica continuativa, sendo impossível a aplicação do artigo 471, inciso I, do Código de Processo Civil, segundo o qual nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide, salvo se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobrevier modificação no estado de fato ou de direito, caso em que a parte poderá pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;

- no caso a sentença paralisou a aplicação da Lei nº 7.689/88, significando que no futuro não há o nascimento de relação jurídica tributária alguma entre a recorrente e o fisco, quanto mais de natureza continuativa, pois no caso não houve alteração de elementos qualitativos ou quantitativos para que seja invocado o inciso I, do artigo 471 do Código de Processo Civil, mesmo se tratasse de relação continuativa; não ocorrido aquela modificação de fato ou de direito que pudesse sustentar qualquer revisão do que foi estatuído na sentença, assim, o fisco jamais poderia ter atuado a recorrente;

- outros normativos trataram de forma parcial sobre a contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88, mas a decisão judicial transitada em julgado determinou a paralisação da sua aplicação na sua totalidade, ou seja, quanto aos seus critérios material, espacial, temporal, quantitativo e pessoal;

- não se pode pretender que a legislação a ela superveniente, que trouxe de forma esparsa alguns critérios da hipótese de incidência da Lei nº 7.689/88, fosse capaz de retirar aquele selo impeditivo de sua aplicação;

- o aspecto material (auferir lucro), o pessoal (contribuinte), o espacial (local da ocorrência), o temporal (momento da ocorrência), não foram alterados pela Lei Complementar nº 70/91 e nem pelos outros atos normativos citados na impugnação;



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

Processo nº : 16327.000181/98-63  
Acórdão nº : 108-09.512

- o único critério que passa pela barreira da coisa julgada é a alíquota prevista na nova lei; os demais critérios previstos na Lei nº 7.689/88 não podem mais ser aplicados;

- o argumento de que o Supremo Tribunal Federal decidiu pela constitucionalidade da Lei nº 7.689/88 não convence, porque a decisão lá proferida foi entre partes, não por intermédio de ação direta de constitucionalidade de lei ou ato normativo, não possuindo efeitos *erga omnes*;

- assim, enquanto não houver uma nova lei que consigne todos os critérios da hipótese de incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, não pode o fisco exigir tal tributo da recorrente;

- citou jurisprudência judicial oriunda do STF, de 30/05/72, e a decisão no Recurso Extraordinário nº 109.073;

- conclui a recorrente, *in verbis*:

\*1) A Recorrente obteve para si decisão judicial (em ação meramente declaratória) já transitada em julgado há 9 (nove) anos em que foi declarada a inexistência de relação jurídica entre ela e o Fisco Federal, no que concerne à aplicação (incidência) da Lei nº 7.689/88, sem qualquer restrição quanto a um período determinado;

2) Isto quer dizer que os efeitos decorrentes daquela decisão têm o condão de paralisar a aplicação (incidência) da Lei nº 7.689/88 em seus cinco critérios formadores (material, espacial, temporal, quantitativo e pessoal);

3) Daí decorre que não mais nascerá qualquer relação jurídica entre a Recorrente e o Fisco, no que concerne aos eventos vindouros;

4) Isto quer dizer que agora o Fisco não poderá invocar o inciso I do artigo 471 do Código de Processo Civil, somente porque perdeu o prazo para interposição da Ação Rescisória;



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

Processo nº : 16327.000181/98-63  
Acórdão nº : 108-09.512

5) A legislação superveniente não tem o condão de trazer de volta a aplicação da Lei nº 7.689/88 que restou paralisada, por conta da alteração de alguns de alguns dos critérios componentes da Contribuição Social sobre o Lucro (tal como consignado na decisão recorrida);

6) Ademais, a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal decidindo pela constitucionalidade da Lei nº 7.689/88 – uma vez que se deu entre partes – não tem força de se impor sobre a decisão proferida em favor da Recorrente;

7) Por fim, a alegação de que tal situação violaria o princípio da Isonomia não convence, vez que os outros contribuintes que optaram por não ingressar com idêntica ação, tão somente deixaram de exercer um direito, que aliás, é o mesmo direito outorgado à Recorrente que fez sua opção em sentido contrário.”

Alfim a contribuinte pede o provimento do presente recurso, para que seja totalmente reformada a decisão *a quo*, com o cancelamento *in totum* do auto de infração.

Foram arrolados bens, segundo documento de fls. 509 a 516 e despacho de fls. 536.

É o relatório.



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

Processo nº : 16327.000181/98-63  
Acórdão nº : 108-09.512

**VOTO**

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Inexistem questões preliminares.

A matéria ora sob apreciação é bastante conhecida deste Colegiado e já foi apreciada inúmeras vezes pelas diversas Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais tendo se cristalizado entendimento no sentido de que a coisa julgada evocada pela contribuinte não se aplica à hipótese da exigência da CSLL em face das posteriores alterações da legislação disciplinadora do referido tributo.

Com efeito, a decisão *a quo* apreciou a questão adequadamente, na linha da jurisprudência judicial e administrativa predominante sobre o tema da coisa julgada atinente a exigência da CSLL, em face de determinadas decisões judiciais que declararam a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88.

Desse modo, peço vênia para adotar e incorporar a este voto os fundamentos da decisão de primeira instância em virtude da acuidade e propriedade com que abordou a questão, a saber, *in verbis*:

6. "[...]



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

Processo nº : 16327.000181/98-63  
Acórdão nº : 108-09.512

7. A questão que ora se põe à apreciação cinge-se ao exame dos efeitos da decisão judicial em ação ordinária transitada em julgado, proferida favoravelmente ao contribuinte acerca da Contribuição Social sobre o Lucro, mas em desacordo com posterior acórdão do Supremo Tribunal Federal, que considerou constitucional os preceitos da Lei nº 7.689/88, com exceção de seu art.8º.
8. A matéria *sub examine* já foi objeto de apreciação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio do Parecer PGFN/CRJN/Nº 1.277/94. É oportuna a transcrição dos principais trechos do aludido ato que, com clareza e objetividade ímpares, dirime quaisquer dúvidas acerca da contenda aqui examinada:

*'4. De início, noticie-se que, em tema de ação declaratória, a 1ª Turma do Augusto Pretório, no Julgamento do RE nº 99.435-1, Relator Ministro RAFAEL MAYER, decidiu que 'a declaração de intributabilidade, no pertinente a relações jurídicas originadas de fatos geradores que se sucedem no tempo, não pode ter o caráter de imutabilidade e de normatividade a abranger eventos futuros'. (in "R.T.J." 106/1.189)*

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

*6. Mesmo se admitíssemos a tese da restrição da Súmula nº 239 do S.T.F., no sentido de que se de uma decisão transitada em julgado, numa ação declaratória, que se coloca no plano da relação de*



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

Processo nº : 16327.000181/98-63  
Acórdão nº : 108-09.512

*direito tributário material, para dizer da inconstitucionalidade da pretensão do Fisco, decorre coisa julgada a impossibilitar a renovação, em cada exercício, de novos lançamentos e cobranças do tributo, impende ponderar, por outro lado, que tal efeito não prevalece na hipótese de advir mudanças das relações jurídico-tributárias, pelo advento de novas normas jurídicas e de alterações nos fatos, com os seus novos condicionantes.*

7. *Assim, a res judicata proveniente de decisão transitada em julgado em uma ação declaratória, em que se cuidou de questões situadas no plano do direito fiscal material, não impede que lei nova passe a reger diferentemente os fatos ocorridos a partir de sua vigência, tratando-se de relação jurídica continuativa, como preceitua o inciso I, do art. 471. , do C.P.C.*

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

*'2) A coisa julgada não impede que lei nova passe a reger diferentemente os fatos ocorridos a partir de sua vigência. Embargos rejeitados' (in "R. T.J." 92/707).*

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

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

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



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

Processo nº : 16327.000181/98-63  
Acórdão nº : 108-09.512

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

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

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

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

15. *Impende transcrever recente Decisão do Pretório Excelso, confirmando o entendimento de decisões anteriores no que respeita ao âmbito dos efeitos da coisa julgada em ação declaratória:*

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

(...)

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

9. Ainda que os argumentos acima expostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por si só, sejam suficientes para justificar a manutenção da exação aqui combatida, há que se repisar determinados pontos pertinentes que também nos socorrem a concluir pela procedência do lançamento.



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

Processo nº : 16327.000181/98-63  
Acórdão nº : 108-09.512

10. Ora, o enquadramento legal da autuação (fl.227), conforme já descrito no item 2 acima, esteia-se na legislação que alterou posteriormente a Lei nº 7.689/88, tal como a Lei nº 9.316/96, bem assim a Emenda Constitucional nº 10/96. Se acolhida a hipótese de que a coisa julgada na ação trântita alcança o período autuado, estar-se-ia a vulnerar a vigência dos diplomas legais que sustentam a autuação. A coisa julgada não impede que lei nova discipline diferentemente os fatos debatidos (tal qual na situação que ora se apresenta), razão pela qual o julgado em que se escora o recorrente não autoriza a imutabilidade para fatos geradores futuros, especialmente por se tratarem de relações jurídicas continuativas.
11. É indubitável, por conseguinte, que o comando normativo contido nos diplomas legais acima citados introduziram modificações no estado de direito antecedente, seja pelo novo regime jurídico normativo procedimental, seja material, ainda que a alteração se adstrinja às alíquotas da contribuição. É a consubstanciação do julgado do Supremo Tribunal Federal, no Julgamento do Recurso Extraordinário nº 83.225-SP (já referido no Parecer PGFN/CRJ/Nº 1.277/94). Ademais, a decisão do Pretório Excelso, ao considerar constitucional a contribuição em tela – com exceção do art. 8º da Lei nº 7.689/88 – também produziu alteração no estado de direito preexistente. Assim, não restou preservado o estado de direito anterior, seja pelas inovações introduzidas por leis ulteriores àquela instituidora da contribuição social sobre o lucro, seja pela decisão do Supremo Tribunal Federal que a julgou constitucional. Por conseqüência, tampouco há que se falar em ofensa à coisa julgada, por estar a situação *sub examine* sob o abrigo da previsão contida no art. 471, inciso I, do Código de Processo Civil.
12. Trago à baila os ensinamentos de Vicente Greco Filho (Direito Processual Brasileiro -2 o volume – Editora Saraiva – 14a edição – pág.248), que bem esclarecem a questão acima suscitada:



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

Processo nº : 16327.000181/98-63  
Acórdão nº : 108-09.512

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

13. Ainda assim, lapidar se torna a decisão do Superior Tribunal de Justiça no - RESP 281209, cuja ementa é transcrita:

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

*1. A Lei nº 7.689, de 15.12.88, foi declarada constitucional, com exceção do art. 8º, pelo STF (RE nº 138284-8-CE).*

*2. Efeitos da coisa julgada que reconheceu, sem exame pelo STF, ser inconstitucional toda a Lei nº 7.689, de 15.12.88.*

*3. Superveniência da Lei nº 8.212, de 24.07.91, e da LC nº 70, de 30.12.1991. Reafirmação, nestas leis, da instituição da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas.*

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

*5. Recurso provido que resulta em denegação da segurança impetrada pela empresa, obrigando-a a pagar a contribuição em questão devida, a partir da vigência da Lei nº 8.212/91, por respeito aos efeitos da coisa julgada nos exercícios de 1989 e 1990. Inexistência de ação rescisória."*

14. Outrossim, a prevalência de decisões judiciais hierarquicamente inferiores sobre decisões do Supremo Tribunal Federal constituiria verdadeira subversão hierárquica, especialmente por importar transgressão e ruptura do princípio da isonomia insculpido na Carta Magna, além de abalar a própria confiança depositada no Poder Judiciário. Penoso seria ao contribuinte pagador de seus tributos admitir que um seu concorrente



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

Processo nº : 16327.000181/98-63  
Acórdão nº : 108-09.512

estivesse exonerado do pagamento da exação, em face de coisa julgada material contrária ao entendimento do Pretório Excelso em matéria constitucional-tributária. Neste sentido, a preponderância futura e inter partes da decisão judicial que decidiu pela inconstitucionalidade da contribuição firmaria um travestido regime jurídico privilegiado, o qual é repudiado pela ordem constitucional pátria.

15. O julgado do Superior Tribunal de Justiça – Resp. nº 233662/GO já bem observou o que fora acima exposto:

**EMENTA:**

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

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

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

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

*4. Recurso especial provido.*

16. O voto do Ministro José Delgado, proferido no processo cuja ementa fora acima transcrita, expõe de maneira absolutamente cristalina o entendimento ao qual me alio:

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

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



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

Processo nº : 16327.000181/98-63  
Acórdão nº : 108-09.512

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

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

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

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

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

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

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

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



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

Processo nº : 16327.000181/98-63  
Acórdão nº : 108-09.512

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

Processo nº : 16327.000181/98-63  
Acórdão nº : 108-09.512

(...)

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

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

17. Outro não tem sido o posicionamento do Conselho de Contribuintes, conforme se depreende dos julgados abaixo:

*‘CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - INEXIGIBILIDADE MANIFESTADA EM DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO - EFEITOS DA COISA JULGADA. - IMUTABILIDADE - A decisão judicial proferida em mandado de segurança, transitada em julgado e não atacada através de ação rescisória, só é imutável em relação aos fatos concretos declinados no pedido (direito líquido e certo). Sua eficácia deve ficar restrita ao período de incidência que fundamentou a busca da tutela jurisdicional.*

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 16327.000181/98-63  
Acórdão nº : 108-09.512

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

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

18. Pelo que até aqui foi esposado, é imperioso concluir-se pela retidão do lançamento combatido. Igual sorte também deve seguir os juros de mora, bem como a multa de ofício lavrados, uma vez que a situação examinada se subsume perfeitamente à norma que abstratamente os define.

19. [...].

Por fim, refiro-me ao pleito formulado, da tribuna, pelo patrono da contribuinte quando da sustentação oral, no sentido de excluir a exigência da multa de lançamento *ex officio* em virtude de o presente lançamento ter sido formalizado com a exigibilidade suspensa.

Na impugnação a contribuinte se insurgiu contra a exigência da multa de lançamento *ex officio* e juros de mora de modo genérico, vinculando-os ao resultado do julgamento, fls. 242, *in verbis*:

*"Ademais, oportuno simplesmente comentar que, uma vez indevido o principal, não há que se falar nos acréscimos moratórios, tais como multa e juros, lançados na presente autuação, devendo os mesmos ser igualmente afastados." (Destaquei).*



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

Processo nº : 16327.000181/98-63  
Acórdão nº : 108-09.512

Sob esta ótica os consectários legais foram mantidos na decisão a quo, eis que mantido o crédito tributário integralmente, fls. 343, a saber:

*“18 Pelo que até aqui esposado, é imperioso concluir-se pela retidão do lançamento combatido. Igual sorte também deve seguir os juros de mora, bem como a multa de ofício lavrados, uma vez que a situação examinada se subsume perfeitamente à norma que abstratamente os define”. (Destaquei).*

No recurso voluntário a contribuinte não se insurgiu contra esta fundamentação, manifestando-se apenas da tribuna sob outro fundamento, o da lavratura do auto de infração com a exigibilidade suspensa, não tendo sido instaurado litígio sobre este fundamento.

Entretanto, nesta parte, como os consectários legais dependem dos resultados dos julgamentos judiciais sobre os índices de correção monetária, a contribuinte, eventualmente, poderá suscitar a questão como matéria de execução, visto dependerem da verificação da existência ou não de depósitos judiciais ou administrativos, se a contribuinte, no momento da lavratura do auto de infração estava ou não amparada por alguma medida judicial, dentre outros aspectos, não analisados quando da impugnação, por não suscitados.

Na esteira destas considerações, oriento o meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões–DF, em 06 de dezembro de 2007.

  
CÂNDIDO RODRIGUES-NEUBER