



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10120.000939/98-21
Recurso n.º : 118.290
Matéria: : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – EXS: DE 1993 a 1996
Recorrente : GOVESA-GOIÂNIA VEÍCULOS S/A.
Recorrida : DRJ em Brasília – DF.
Sessão de : 16 de março de 1999
Acórdão n.º : 101-92.602

COISA JULGADA MATERIAL EM MATÉRIA FISCAL- A decisão transitada em julgado em ação de mandado de segurança relativa a matéria fiscal não faz coisa julgada para exercícios posteriores, eis que não pode haver coisa julgada que alcance relações que possam vir a surgir no futuro.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GOVESA-GOIÂNIA VEÍCULOS S/A..

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR as preliminares, e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 06 ABR 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL e CELSO ALVES FEITOSA.

Processo n.º : 10120.000939/98-21

2

Acórdão n.º : 101-92.602

Recurso n.º : 118.290

Recorrente : GOVESA-GOIÂNIA VEÍCULOS S/A.

RELATÓRIO

Cuida-se de recurso voluntário contra decisão do Delegado de julgamento da DRJ Brasília, que manteve integralmente a exigência consubstanciada no auto de infração de fls 41/54, relativo a Contribuição Social Sobre o Lucro dos meses de janeiro, março a novembro de 1993, janeiro, abril a junho, agosto a dezembro de 1994, janeiro a agosto de 1995 e janeiro a dezembro de 1996.

Na impugnação à exigência, a empresa alega nulidade do auto de infração por não possuir a autoridade administrativa competência para aplicar a multa e por ter sido lavrado fora do estabelecimento do contribuinte.

Acrescenta que a exação não lhe pode ser exigida, eis que afronta a coisa julgada, uma vez que é detentora de sentença transitada em julgado, em mandado de segurança, desobrigando-a do recolhimento da Contribuição Social com base na Lei 7.689/88

Diz que não se caracterizaram as infrações, pois estava amparada por medida judicial. Aduz que o auto de infração faz referência à Lei Complementar 70/91, instituidora da COFINS, e que o art. 11 mencionado diz respeito a instituições financeiras.

A autoridade julgadora rejeitou as preliminares e concluiu pela improcedência da impugnação articulando, em resumo, as seguintes razões ;

a coisa julgada não impede que lei nova passe a reger diferentemente os fatos ocorridos a partir de sua vigência, tratando-se de relação jurídica continuativa, conforme preceitua o art. 471, I, do CPC;

a Lei 7.689 foi alterada por preceptivos jurídicos novos, como, por exemplo, os artigos 41 § 3º e 44 da Lei 8.383/91, art. 11 da Lei Complementar 70/91, art. 22. § 1º e 23 § 1º da Lei 8.212/91;

W

Por decisão do STF, a jurisprudência passou a reconhecer mansa e pacificamente a constitucionalidade da Lei 7.689/88, exceto de seu art. 8º;

No que respeita ao âmbito da coisa julgada em ação declaratória, recente decisão do Excelso Pretório assim ementou “Coisa julgada- Âmbito- mesmo havendo decisão em que se conclui pela inexistência de relação jurídica entre Fisco e contribuinte, não se pode estender seus efeitos a exercícios seguintes”. (Plenário do STF- E. Decl. em Em Diver. em RE nº 109.073-1-SO, Rel Min Ilmar Galvão)

A decisão transitada em julgado cuidou apenas da Lei 7.689/88, não tendo examinado o ar. 11 da Lei Complementar 70/91, e a desnecessidade de recolher a contribuição, a que se refere, é definitiva até o surgimento da LC 70/91;

O art. 11 da referida LC tem escultura própria e não foi objeto de apreciação na sentença, nem de consideração pelas partes envolvidas, não sendo possível estender-se os efeitos da coisa julgada além daquele processo. Além disso, a própria Juíza Federal Marluce Gomes de Sá concedeu segurança à impetrante (fls. 33) para determinar que a Autoridade impetrada se abstenha de exigir da impetrante a Contribuição Social sobre lucros relativos aos períodos não abrangidos pela LC 70/91.

A afirmativa de que as infrações não ocorreram não procede, pois a empresa não demonstrou a inoccorrência das exclusões indevidas e da falta de recolhimento.

Inconformada, a empresa recorre a este Conselho. Reeditando as razões apresentadas com a impugnação.

Às fls 133/153 a Procuradoria da Fazenda nacional apresenta contra-razões. Trazendo à colação rica jurisprudência e doutrina a demonstrar que a imutabilidade da coisa julgada não é absoluta, sendo legítima, no caso, a exação.

É o relatório.



VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e se fez acompanhar de liminar concedida para afastar a exigência do depósito prévio. Assim, preenchidos os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso.

A preliminar de nulidade do auto de infração é de ser rejeitada.

Quanto à competência da autoridade para aplicar a multa, oportuno transcrever as considerações de Alberto Xavier, na sua obra "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", Editora Resenha Tributária, 1977, pag. 54 :

".....Entendemos que as autoridades de fiscalização dos tributos têm poderes mais amplos que os de uma simples proposta de aplicação de penalidades fiscais. Na verdade, sendo as penalidades fiscais - ao revés do que sucede com as penas criminais _ penalidades fixas; e sendo, por outro lado, a atividade administrativa tributária plenamente vinculada, aliás nos termos do próprio artigo 142 do C.T.N., - não faz sentido que as referidas autoridades se limitem a propor algo que já decorre direta, automática e inexoravelmente das normas sancionatórias. Este é também o entendimento consagrado na legislação ordinária, de que é exemplo - ao lado de numerosas leis que se referem à "imposição de multas" (Lei nº 2.354/54, art. 34 e Lei nº 4.481/64, art. 9º) - o art. 10 do Decreto nº 70.235 de 6.3.72, segundo o qual o auto será lavrado por servidor competente e conterá obrigatoriamente a disposição legal infringida e a *penalidade* aplicável ou a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias.

Como muito bem observou NOÉ WINKLER, o próprio art. 142 do Código Tributário Nacional apenas se refere a "proposta" de aplicação de penalidade, "quando for o caso", ou seja, em determinadas circunstâncias previstas na lei em que a imposição direta e imediata seja impossível.

Um caso destes pode ser o da infração constatada por funcionário incompetente para lavrar o auto de infração, o qual;



deverá então limitar-se a uma simples "proposta"(art. 12 do Decreto n.º 70.235/72) ”.

Hugo de Brito Machado, no seu “Curso de Direito Tributário, Ed. Malheiros, 13ª Edição, São Paulo, 1998, ressalta :

“...a expressão literal do art. 142 do CTN expressa uma contradição em seus próprios termos. Se o lançamento constitui o crédito tributário, tornando líquida e certa a obrigação correspondente, não se compreende que apenas proponha a aplicação da penalidade cabível, conforme o caso. O que na verdade a autoridade administrativa faz, com o lançamento, é aplicar a penalidade. Somente assim é possível determinar o montante do crédito tributário. Sem que seja aplicada a penalidade não é possível calcular o montante do crédito tributário de cuja constituição se cogita, porque a penalidade pecuniária integra esse montante.”

Também não inquina de nulidade o fato de o auto ter sido lavrado fora do estabelecimento do sujeito passivo. A determinação de que o auto seja lavrado no local de verificação da falta tem a ver com a fixação da jurisdição. Antônio da Silva Cabral, o mais conceituado autor nacional em matéria de Processo Administrativo Fiscal, ensina:

“A expressão “local da verificação da falta “não supõe se preencha o instrumento no lugar físico onde a infração foi cometida.....É o local de verificação da falta que torna a autoridade competente para formalizar a exigência. Ao tomar conhecimento da infração a jurisdição da autoridade do local da verificação da falta fica preventa.”

Quanto ao mérito, a empresa argumenta estar protegida pelo instituto da “coisa julgada”, dizendo ser detentora de sentença transitada em julgado , em mandado de segurança, desobrigando-a do recolhimento da Contribuição Social com base na Lei 7.689/88.

A questão da constitucionalidade da contribuição social instituída pela Lei 7.689/88, que vinha sendo objeto de decisões divergentes pelos juízes e tribunais inferiores, foi, afinal, decidida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, que, em julgado de 29.06.92 (RE 146.733-SP) declarou sua consitucionalidade, exceto quanto ao art. 8º do referido diploma legal (após o que a jurisprudência assim restou pacificada).

O alcance dos efeitos da coisa julgada material, especialmente quando se trata e ações tributárias, de natureza continuativa, é questão tormentosa, em cujo oceano vagueiam a doutrina e a jurisprudência pátrias.

No presente caso, a recorrente questionou junto ao Poder Judiciário, em ação de mandado de segurança, a constitucionalidade da Contribuição Social instituída pela Lei 7.689/88, argumentando com a necessidade de Lei Complementar, e afronta aos princípios da anterioridade, irretroatividade e proibição de bitributação.. Seu pleito foi acolhido pelo Juízo e confirmado por força do Acórdão da 4ª Turma do Egrégio Tribunal Federal da 1ª Região . O Recurso Extraordinário da União teve seu seguimento negado tendo transitado em julgado a decisão no dia 08 de setembro de 1992. Foi ajuizada ação rescisória em 31.08.94, não se tendo notícia nos autos de que tenha sido julgada.

.A mudança de orientação jurisprudencial não afeta, por si só, a eficácia de sentença e a respectiva autoridade de “coisa julgada”. Mas, 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, aquela, exercícios futuros. Portanto, a mudança jurisprudencial em função de decisão do STF não afeta a eficácia da sentença **quanto a fatos ocorridos anteriormente à sentença**. Não se 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.

Sobre o assunto, assim decidiu o Supremo Tribunal Federal:

"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."(RE 99435-M)

No voto condutor do acórdão o relator, Ministro Rafael Mayer, assim se manifestou :

".....Na verdade, 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 normatividade a abranger os eventos futuros. A exigência de tributos advinda de fatos imponíveis posteriores aos que foram contemplados em determinado julgado, embora se verifique entre as mesmas partes, e seja o mesmo tributo, abstratamente considerado, o não apresenta o mesmo objeto e causa de pedir que a demanda anteriormente decidida. Esse o sentido da Súmula 239, com a qual conflita o acórdão recorrido."

Na Ação Rescisória nº 1.239-9- MG, relativa à mesma lide, o relator, Ministro Carlos Madeira, assim se pronunciou:

"..... A solução, ademais, encontrada pelo v. acórdão rescindendo, está em perfeita consonância com a **doutrina mais moderna a respeito da coisa julgada que, segundo ensinamento ministrado pelo em. Ministro SOARES MUÑOZ, "restringe seus efeitos aos fatos contemporâneos ao momento em que foi prolatada a sentença"**, acrescentando S Exa em voto proferido no RE 87 366-0:

"A força da coisa julgada material, acentua JAMES GOLDSCHMIDT, alcança a situação jurídica no estado em que se achava no momento da decisão, não tendo, portanto, influência sobre fatos que venham a ocorrer depois (*in Derecho Processual Civil*, pág. 390, tradução espanhola de 1936)"(Ementário 1.143-2).

Sobre a mesma questão aqui debatida, pronunciou-se também a eg. 2ª Turma, no RE 100.888-1, rel. o Ministro MOREIRA ALVES, considerando razoável o entendimento de julgado estadual que se orientou no mesmo sentido do acórdão proferido no RER 99.435-1, cuja desconstituição ora se postula (Ement. 1.322-3).

Foram opostos embargos de divergência àquele acórdão proferido no RE 100.888. embargos afinal não conhecidos e dos quais foi relator o Ministro SOARES MUÑOZ (RTJ 111/1.306)

Em declaração de voto, no julgamento desses embargos, afirmou o Ministro MOREIRA ALVES, a **propósito da extensão da coisa julgada derivada em sentença proferida em mandados de segurança**, que estes só podem ser admitidos "quanto à relação jurídica concreta e imediata, com referência à qual há ameaça de aplicação do dispositivo", acentuando em seguida:

A não ser assim, ter-se-á **representação de interpretação de lei em tese para determinada pessoa, o que não pode obter sequer do STF, porque na representação de interpretação de lei em tese esta Corte interpreta a lei com a eficácia, erga omnes, e não exclusivamente para alguém, sem referência a um caso concreto**"(RTJ 111/1.306).

RE

Mais recentemente, idêntica controvérsia foi de novo submetida ao exame da eg. Primeira Turma, no RE 109.073, com solução no mesmo sentido do v, acórdão rescindendo.

Em certa passagem de seu douto voto, salientou o Ministro RAFAEL MAYER não se poder considerar que, reconhecido o direito de crédito ao ICM em determinada operação, possa essa anterior decisão servir de exceção da coisa julgada em nova execução fiscal, emergente de outra operação, em que é específica a hipótese de incidência, lembrando lição de perfeita adequação ao caso :

“De outro modo se estaria admitindo uma força normativa àquele julgado anterior, que nem mesmo se reconhece às ações declaratórias quando tenham por objeto firmar a existência de uma relação jurídico-tributária emergente de fatos que se sucedem no tempo, orientação que se firma nesta Corte, como se pode ver no julgamento dos ERE 100.888, e na explicitação do voto do Ministro MOREIRA ALVES, que aí consta” (RTJ 118/834).

De tudo, portanto, se conclui ser por demais controvertida a interpretação que, dos textos legais reguladores da coisa julgada fiscal, vêm fazendo os Tribunais, razão por si só para inviabilizar a rescisória em exame (Súmula 343).

Com efeito, a Súmula 239 consagra a **orientação restritiva da coisa julgada, a qual, segundo LIEBMAN, em ensaio sobre limites da Coisa Julgada em Matéria de Imposto, “é uma limitação à procura da decisão justa da controvérsia, e deve, por isso, se bem que socialmente necessária, ficar contida em sua esfera legítima e não expandir-se fora dela”.** “Entre as regras gerais que limitam o alcance da coisa julgada, aponta o prestigioso processualista aquela que exclui da coisa julgada os motivos ou fundamentos da sentença, os quais poderão, portanto, ser apreciados livremente em outro processo, relativo a outro objeto”(Cfr Estudos sobre Processo Civil Brasileiro, 1976, pág. 172 e 174).

.....julgo improcedente a ação,.....”

Na mesma rescisória, conta do voto do Ministro Moreira Alves:

“A meu ver, não cabe ação declaratória para efeito de que a declaração transite em julgado para os fatos geradores futuros, pois ação dessa natureza se destina à declaração da existência, ou não, de relação jurídica que se pretende já existente. A declaração da impossibilidade de surgimento de relação jurídica no futuro porque não é esta admitida pela Lei ou pela Constituição, se possível de ser obtida por ação declaratória, transformaria tal ação em representação de interpretação ou de inconstitucionalidade em abstrato, o que não é admissível em nosso ordenamento jurídico.

Assim, e considerando que não há coisa julgada nesses casos que alcance relações que possam vir a surgir no futuro, acompanho o voto do eminente relator, e julgo improcedente a ação”.

(Todos os destaques não estão no original)

Sobre essa mesma matéria (alcance dos efeitos da “coisa julgada” de sentença em ação declaratória relativa à inconstitucionalidade da Contribuição

Social Sobre o Lucro), o Juiz Paulo Roberto de Oliveira Lima, do TRF da 5ª Região, ao negar liminar em ação cautelar incidental a ação rescisória proposta pela Fazenda Pública, assim se pronunciou :

“.....
....Mas o que de fato ocorre não foi objeto de manifestação expressa da autora. É que o Supremo Tribunal Federal, como é de geral sabença, declarou a constitucionalidade da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, afastando apenas sua exigência no ano de 1989. É questão tormentosa, em casos assim, responder se a coisa julgada decorrente da sentença original apanha os exercícios futuros, ou se limita aos lucros anteriores à sua prolação.

No meu sentir, malgrado as valiosas opiniões em contrário, **a sentença não pode apreciar fatos posteriores a seu comando**. Seria até proveitoso que pudesse ser de modo contrário, principalmente em lides que resolvem relações jurídicas continuativas. Mas **o sistema jurídico atual não reconhece tal possibilidade**. A sentença não elege determinada interpretação para uma norma, nem define um modo de ser da relação jurídica. **Seu dispositivo, único aspecto abrangido pela coisa julgada, resolve questão prática de aplicação de regra jurídica a fatos concretos já verificados**. Assim, no caso em tela, a sentença se limitou a reconhecer a inexistência de relação jurídica que, na data de sua edição, obrigasse a autora a pagar a contribuição sobre o lucro. A eventual incidência da lei sobre fatos futuros, verificados em exercícios outros mais modernos, não poderia merecer a apreciação da sentença.

Logo, penso que a autora, mesmo que rejeitados os embargos infringentes e mencionados no relatório, não se põe eternamente a salvo da incidência da Lei 7.689, exceto no que respeita aos exercícios financeiros anteriores ao julgado.

Pelo exposto, nego a liminar.” (D.J.U. 2 de 25/04/97, p. 27710) (Os grifos não são do original)

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, sua eficácia e a respectiva autoridade de “coisa julgada” não alcança exercícios futuros. Não se 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.

O eminente tributarista Professor José de Souto Maior Borges em brilhante parecer produzido, em junho do ano último (1998), versando sobre os *limites constitucionais e infraconstitucionais da coisa julgada tributária (contribuição social sobre o lucro)*, assim se manifestou :



“

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, inportar 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), 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 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.

”

Por tudo que se disse, e ante a controvertida interpretação da coisa julgada em matéria fiscal e ainda, considerando que a decisão definitiva na instância administrativa não é passível de ser submetida, pela Fazenda, à apreciação do Poder Judiciário, julgo ser do interesse público que o real alcance da sentença transitada em julgado de que é detentora a Recorrente seja esclarecido pelo Poder Judiciário, se assim o desejar o contribuinte.

No caso concreto, na execução do julgado do mandado de segurança de que se trata, a Justiça Federal delimitou os efeitos da “coisa julgada” ao período anterior ao advento da Lei Complementar 70/91. Na decisão da MM Juíza Marluce Gomes de Sá, da Sexta Vara da Justiça Federal do Estado de Goiás, que a recorrente tenta desconstituir por Agravo de Instrumento, a magistrada afirma que “...*acredito que a Contribuição Social sobre o lucro instituída pela Lei 7.689/88, teve sua configuração jurídica renovada com o advento da Lei Complementar 70/91, pelo que é correta a cobrança de tal contribuição mesmo frente à coisa julgada que neste processo restou configurada, mas somente a partir da inovação legislativa.*” (fls. 31/33).

Pelas razões expostas, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 16 de março de 1999



SANDRA MARIA FARONI