



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10120.007195/99-74
Recurso n.º : 130.211
Matéria: : IRPJ - EX: DE 1996
Recorrente : EPLAN ENGENHARIA, PLANEJAMENTO E ELETRICIDADE S/A.
Recorrida : DRJ em Brasília – DF.
Sessão de : 26 de fevereiro de 2003
Acórdão n.º : 101-94.102

Imposto de Renda e Contribuição Social. Medida Provisória nº 812, de 31.12.94, convertida na Lei nº 8.981/95. Artigos 42 e 58, que reduziram a 30% a parcela dos prejuízos sociais, de exercícios anteriores, suscetível de ser deduzida no lucro real, para apuração dos tributos em referência. Alegação de ofensa aos princípios da anterioridade e da irretroatividade.

Diploma normativo que foi editado em 31.12.94, a tempo, portanto, de incidir sobre o resultado do exercício financeiro encerrado.”

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EPLAN ENGENHARIA, PLANEJAMENTO E ELETRICIDADE S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares e, por maioria NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral no item tava 30%.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


CELSON ALVES FEITOSA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 MAI 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: VALMIR SANDRI, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, PAULO ROBERTO CORTEZ e RAUL PIMENTEL.



Recurso n.º : 130.211
Recorrente : EPLAN ENGENHARIA, PLANEJAMENTO E ELETRICIDADE
S/A.

RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 01/05, por meio do qual é exigida Contribuição Social sobre o Lucro no valor de R\$ 5.868,68, mais acréscimos legais, totalizando um crédito tributário de R\$ 16.665,51.

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fl. 02, a exigência, relativa ao período-base de 1995, decorreu de revisão da Declaração IRPJ do exercício de 1996, quando foram constadas as seguintes irregularidades:

- Compensação a maior do saldo de base de cálculo negativa de períodos-base anteriores na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro, conforme demonstrativo de fl. 3;
- Compensação da base de cálculo negativa de períodos-base anteriores na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro superior a 30% do lucro líquido ajustado.

Impugnando o feito às fls. 15/23, a atuada alegou, em síntese:

- que o lançamento contém uma seqüência de erros e vícios que tornam a defesa limitada em sua amplitude, em ofensa ao direito constitucional insculpido no art. 5º, LV, da Magna Carta;
- que o principal dos erros é a inexistência, nos autos, de cópia autenticada da declaração IRPJ revisada do exercício de 1996, entregue pela atuada;
- que essa declaração é peça fundamental da revisão e o atuante utilizou-se apenas de dados digitalizados do sistema, sujeitos a erros de transcrição;
- que concorre ainda para a impropriedade insanável do lançamento o fato de que foram apresentadas duas declarações, uma original e outra retificadora;
- que, desse modo, está plenamente caracterizado o cerceamento ao direito de defesa (art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72), pois o contribuinte, mesmo sem saber o resultado da declaração retificadora que protocolou, recebe, de repente, um Auto de Infração supostamente originário de uma das declarações. Sem saber qual delas, não tem como se basear para tentar defender-se administrativamente; cita jurisprudência sobre o tema "cerceamento do direito de defesa";
- que o auditor não anexou cópia ou extrato da declaração revisada e que

não há elementos de análise para se verificar se o lançamento foi feito corretamente, sendo insuficiente constar do Auto de Infração apenas o número (da declaração) de controle interno da repartição;

- que outro fato que limita a defesa e macula o procedimento fiscal é a inserção, na capitulação dos dispositivos infringidos, de norma sem eficácia para o período de apuração do lançamento, que seria o art. 16 da Lei nº 9.065/95;
- que falta aos dispositivos capitulados como ensejadores da infração validade e eficácia, pois ambas as leis citadas (8.981/95 e 9.065/95) foram publicadas durante o ano de 1995, e que, desse modo, há afronta ao art. 150, III, "a" e "b", da Constituição Federal;
- que, mesmo que se considere válida a vigência da Lei nº 8.981/95 a partir de 1995, a inconstitucionalidade da Lei nº 9.065/95 é inapelável, sendo inaplicável seu art. 12.

À fl. 41 foi solicitada, pela DRF-Brasília, a anexação da Declaração IRPJ revisada, o que foi efetuado (documentos de fls. 42 a 158).

Na decisão recorrida (fls. 160/167), a 4ª Turma de Julgamento da DRJ/Brasília-DF, por unanimidade de votos, declarou o lançamento procedente.

Não acatou a preliminar de nulidade, por entender não ter havido cerceamento ao direito de defesa e, no mérito, assim concluiu:

"A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores, em, no máximo, trinta por cento. A parcela das bases de cálculo negativas apuradas até 31.12.1994, não compensadas em virtude desse limite, poderá ser utilizada nos anos-calendários subseqüentes."

Às fls. 176/185, com anexação dos documentos de fls. 186/229 a atuada apresenta seu recurso voluntário, por meio do qual requer:

- **Em preliminar:** declaração de nulidade total do Auto de Infração e da decisão recorrida, por vício formal na capitulação legal do lançamento e cerceamento do direito de ampla defesa, consistente na omissão, pela autoridade fiscal, da juntada da Declaração de Ajuste de 1995, antes da impugnação, aos autos do processo e, repetindo a ofensa, ao não oportunizar à atuada manifestar-se sobre os documentos juntados após a impugnação, por determinação da DRJ/BSA;
- **No mérito:**
- nulidade do lançamento, por falta de embasamento legal, uma vez que o art. 58 da Lei nº 8.981/95 não teve vigência no ano de 1995 e o art. 16, da Lei nº 9.065/95 não se aplica ao caso, porquanto só vigente a partir de 1996;

- alternativamente, improcedência da autuação, pelo fato de que a legislação capitulada não respeitou o prazo nonagesimal previsto na Constituição Federal para a majoração das contribuições sociais; desrespeitou os conceitos de renda e lucro previstos no art. 43 do CTN; e criou uma antecipação de tributo, ao limitar a compensação da base de cálculo negativa da CSLL, o que é vedado por nosso ordenamento jurídico;
- alternativamente, improcedência do lançamento em decorrência de ação judicial que declarou indevida a exação para a Recorrente, por força de decisão judicial anteriormente transitada em julgado.

Com referência a este último argumento, informa a Recorrente que:

- teve a CSLL declarada inconstitucional, para si e as demais associadas da Associação Goiana de Empreiteiros (AGE), em processo de 1989, transitado em julgado e com prazo para a rescisória vencido;
- entretanto, a Receita Federal vinha entendendo que a contribuição era devida, após abril de 1992, com a edição da Lei Complementar nº 70/91, que instituiu a COFINS;
- a AGE questionou tal entendimento na justiça, através do Processo nº 96.0001871-5, sob o argumento de amparo da coisa julgada, o que, afinal, foi reconhecido pelo TRF, em decisão publicada em 22.10.2001, cuja ementa transcreve à fl. 184;
- o processo em questão se encontra, atualmente, aguardando contra razões ao REsp impetrado pela Fazenda Nacional, o que, no entanto, não suspende a executividade da ordem mandamental;
- embora o lançamento tenha sido feito sob a égide da sentença de 1º Grau e portanto, regular, não mais pode subsistir, sob pena de ofensa à ordem judicial;
- como a decisão judicial alcançou o lançamento ainda não definitivamente constituído, não cabe falar em suspensão da exigibilidade, mas em nulidade do feito, pela impossibilidade de se lançar tributo declarado inconstitucional pela justiça.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA, Relator.

Com referência às preliminares de nulidade do lançamento ficam rejeitadas.

Não vejo o prejuízo reclamado pela Recorrente quanto a não juntada aos autos de sua declaração de rendimentos, isto porque é ela possuída pela mesma. Assim, bastava tomar os documentos de lançamento de ofício e relacioná-los com a suas declarações para poder exercer com plenitude a sua defesa, aliás o que aconteceu.

Nem mesmo o fato de ter ela apresentado declaração retificadora socorre, na exata medida em que os números apresentados o foram pela mesma, e se retificou sem contestação ratificado estava. Some-se a isso o fato de a questão não envolver matéria fática, mas sim, tão somente, de direito.

Não lhe socorre ainda o argumento de que o despacho de fls. 41 seria a prova de seu prejuízo, pois a juntada servia ao julgador que não tinha a declaração de rendimentos, não à Recorrente que a apresentou e dela possuía cópia.

A outra questão inserção de dispositivo legal não vigente à época dos fatos, também é insuficiente para o reconhecimento de nulidade na exata medida que no mesmo ato se encontra a norma legal de aplicação, que aliás têm sentido idêntico. O art. 58 da Lei 8981/95 com vigência para 1995 e o art. 16 da Lei 9.065/95 para 1996 (base).

Não vejo o prejuízo, já que pelas defesas apresentadas não há dúvida quanto ao entendimento da Recorrente do teor da acusação.

Por outro lado não se tem conhecimento ainda de afastamento, por inconstitucionalidade da Lei 9.065/95, pelo que fica rechaçado o reclamo.

A decisão atacada não é nula, enquanto o documento reclamado como juntado durante o andamento do processo, após lançamento e antes do julgamento, como se disse, por ter sido entregue pela Recorrente, não importa em necessária vista. Era necessário ao julgador, não à Recorrente que o possuía, já que os dados informados dela partira.

Não vejo aplicável as hipóteses proclamadas nos artigos 59 e 60 do Decreto 70.235/72.

Ademais, como já posto, a Recorrente se defendeu da acusação demonstrando ter pleno domínio da acusação, questionando, entretanto a vigência do explicitado pelos artigos 42 e 58 da Lei 8981/94 e artigo 12 da Lei 9.065/95.

Vamos às normas citadas:

Lei 8981/95

“Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, 30% (trinta por cento).”.

“Art. 116 – Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1995”.

Lei 9065/95

Art. 12. O disposto nos arts. 42 e 58 da Lei 8.981/95, vigorará até 31 de dezembro de 1995”.

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada cumulativamente com a base de cálculo negativa, apurada até 31 de dezembro de 1994, como o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no artigo 58 da Lei 8981/95”.

Art. 18. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1995, exceto os arts. 10,11,15 e 16, que produzirão efeitos a partir de janeiro de 1996, e os arts. 13 e 14, com efeitos, respectivamente, a partir de 1º de abril e 1 de julho de 1995.

Embora realmente não seja comum o critério adotado pelo legislador, para dizer o que não precisava, tudo se deve pelo fato de que a Lei 9065/95, ser resultado das Medidas Provisórias 947, 972 e 998, de 03/95, 04/95 e 05/95, que traziam em seu núcleo a declaração de que o limite de 30% vigoraria tão só até 31/12/95, sendo este o seu prazo máximo de validade.

Ocorre que quando da transformação da MP 998 na Lei 9.065/95, foram adicionadas emendas que deram origem ao nascimento dos artigos 15 e 18, revigorando então, o que estava disposto como trava de 30% (arts. 42 e 58) da Lei 8981/95.

Daí a confusão feita, o que não pode levar ao entendimento de falta de previsão legal para a exigência.

Embora tenha se referido a Recorrente aos artigos citados, que por si deixam clara a acusação, preferiu, em grau de impugnação não questionar diretamente a legitimidade da natureza da trava, o que aconteceu tão só com a apresentação do recurso voluntário, quando citou decisão deste Conselho de Contribuintes.

Demonstrou a Recorrente em sua peça de impugnação (fls. 22), que conhecia plenamente o tema sob acusação, embora questionando, por entender que se o legislador precisou explicar que o disposto nos artigos 42 e 58, pela lei nova, vigoraram até 31/12/95, era porque então não havia lei vigente.

A curiosa afirmação de que um artigo de lei, porque referido em outra lei, quanto à reafirmação de sua vigência, por isso não estaria vigente, é de difícil compreensão. Uma lei passa a ter vigência após a sua publicação, segundo a norma de sua imposição.

Assim, entendo não haver razão para a dúvida.

Assim, para que não se venha alegar ainda, mais uma vez cerceamento ao direito de defesa, toma-se a impugnação como tendo por vias indiretas, enfrentado o tema.

Mas ainda assim o direito não lhe socorre.

No mérito, ao que se sabe, nos Tribunais Superiores a matéria vem assim sendo decidida, contra o entendimento do Sujeito Passivo:

STJ

“Agravo no Agravo de instrumento. Decisão Monocrática que conhece o Agravo de Instrumento para dar provimento ao Recurso Especial. Medida Provisória nº 812/94, convertida na Lei nº 8.981/95. Violação ao art. 42 do Diploma Federal.

I.. O art. 42 da Lei nº 8.981/95, que limita o direito à compensação, tem eficácia a partir de 31/12/94, data de publicação da Medida Provisória nº 812.

II. Inexiste direito líquido e certo de proceder à compensação dos prejuízos fiscais acumulados até 31 de dezembro de 1994 na base de cálculo do Imposto de Renda, sem limites da Lei nº 8.891/95. Precedente do Excelso Supremo Tribunal Federal: RE 232.084, Rel. Min. Ilmar Galvão”. (1999/0044699-2 – Agrte. Casa Anglo Brasileira S/A – Agrdo. Fazenda Nacional – Rel. Min. Nancy Andrichi – AI nº 243.514)

“Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas – Compensação de Prejuízos Fiscais – Lei nº 8.921/95 – Medida Provisória nº 812/95 – Princípio da Anterioridade.

A medida Provisória nº 812, convertida na Lei nº 8.921/95 –, não contrariou o princípio constitucional da anterioridade.

Na fixação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos bases anteriores em, no máximo, trinta por cento. A compensação da parcela dos prejuízos fiscais excedentes a 30% poderá ser efetuada, integralmente, nos anos calendários subsequentes.

A vedação do direito à compensação de prejuízos fiscais pela Lei nº 8.981/95 não violou o direito adquirido, vez que o fato gerador do imposto de renda só ocorre após o transcurso do período de apuração que coincide com o término do exercício financeiro.

Recurso improvido.” (REsp . 252.536 – CE (2000/0027459-3) – Rel. Min. Garcia Vieira – Recte. Metalgráfica Cearense S/A – Mecesa – Recdo. Fazenda Nacional)

STF

(RE . 232.084 – voto – Min. Ilmar Galvão)

“ ... Acontece, no entanto, que, no caso, a medida provisória foi publicada no dia 31.12.94, a tempo, portanto, de incidir sobre o resultado financeiro do exercício, encerrado no mesmo dia, sendo irrelevante, para tanto, que o último dia do ano de 1994 tenha recaído num sábado, se não se acha comprovada a não-circulação do Diário Oficial da União naquele dia.

Não há falar, portanto, quanto ao Imposto de Renda, em aplicação ofensiva aos princípios constitucionais invocados.

Se assim, entretanto, se deu quanto ao imposto de renda, o mesmo não é de dizer-se da contribuição social, cuja majoração estava sujeita ao princípio da anterioridade nonagesimal, segundo o qual a norma jurídica inovadora, para alcançar o balanço de 31.12.94, haveria de ter sido editada até 31/10/94, o que, como visto, não se verificou.

Ante o exposto, meu voto conhece, em parte, do recurso e, nessa parte, lhe dá provimento, para declarar inaplicável, no que tange ao exercício de 1994, o art. 58 da Medida Provisória nº 812/94, que majorou a contribuição social incidente sobre o lucro das empresas”.

- X -

(RE . 256.273 – voto – Min. Ilmar Galvão)

“A Medida Provisória nº 812/94, nos artigos 42 e 58, dispôs do seguinte modo:

“Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995 para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto sobre a Renda poderá ser deduzido em, no máximo, trinta por cento.

Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no “caput” deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subsequentes.”

Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo

negativa apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.”

Considerando que, pelo regime anterior, do Decreto-Lei nº 1.598/77, o contribuinte podia compensar o prejuízo apurado em um período-base com o lucro real apurado nos quatro períodos-base subseqüentes, podendo fazê-lo de forma total ou parcial, em um ou mais períodos, à sua vontade (art. 64 e § 2º), é fora de dúvida que para aqueles que, efetivamente, registraram prejuízo, as normas transcritas importaram aumento de imposto (no primeiro caso) e de contribuição social (no segundo), limitados que ficaram à compensação de apenas 30% daqueles prejuízos por ano.

Se assim é, fácil deduzir que, para influir na apuração do lucro do exercício de 1994, para fim do cálculo do imposto de renda devido em 1995, bastaria que a referida Medida Provisória nº 812/94 fosse publicada ainda no mencionado exercício (art. 150, III, a e b), o que, efetivamente, não ocorreu, já que foi veiculada no “Diário Oficial da União”, de 31/12/94. Chegou a recorrente a afirmar que citado Diário Oficial somente teve sua distribuição iniciada à 19:45min daquele sábado, fato que, todavia, não chegou a ser comprovado.

Para afetar o cálculo da contribuição social de 1995 mister seria, no entanto, que a medida provisória houvesse sido dada à luz até o dia 31 de outubro de 1994, em face da anterioridade nonagesimal prevista no art. 195, § 6º, da Constituição. Posto que tal não se verificou, é fora de dúvida que não incidiu ela, para esse efeito, no balanço social de 1994.

Acontece, porém, que o recurso não trouxe alegação de ofensa ao art. 195, § 6º, da Constituição, motivo pelo qual não há como provê-lo nesse ponto.

Meu voto, por isso, não conhece do recurso.”

Os julgados estão assim ementados:

“**Ementa** – Tributário. Imposto de Renda e Contribuição Social. Medida Provisória nº 812, de 31.12.94, convertida na Lei nº 8.981/95. Artigos 42 e 58, que reduziram a 30% a parcela dos prejuízos sociais, de exercícios anteriores, suscetível de ser deduzida no lucro real, para apuração dos tributos em referência. Alegação de ofensa aos princípios da anterioridade e da irretroatividade.

Diploma normativo que foi editado em 31.12.94, a tempo, portanto, de incidir sobre o resultado do exercício financeiro encerrado.

Descabimento da alegação de ofensa aos princípios da anterioridade e da irretroatividade, relativamente ao Imposto de Renda, o mesmo não se dando no tocante à contribuição social, sujeita que está à anterioridade nonagesimal prevista no art. 195, § 6º da CF, que não foi observado.

Recurso conhecido, em parte, e nela provido.” (RE. 232.084-9)

“ **Ementa** – Tributário. Imposto de Renda e Contribuição Social. Medida Provisória nº 812, de 31.12.94, convertida na Lei nº 8.981/95. Artigos 42 e 58, que reduziram a 30% a parcela dos prejuízos sociais, de exercícios anteriores, suscetível de ser deduzida no lucro real, para apuração dos tributos em referência. Alegação de ofensa aos princípios da anterioridade, da irretroatividade e do direito adquirido.

Diploma normativo que foi editado em 31.12.94, a tempo, portanto, de incidir sobre o resultado do exercício financeiro encerrado, ante a não-comprovação de haver o Diário Oficial sido distribuído no sábado, no mesmo dia, do referido diploma normativo.

Descabimento da alegação de ofensa dos princípios da anterioridade e da irretroatividade, e, obviamente, do direito adquirido, relativamente ao Imposto de Renda, o mesmo não se dando no tocante à contribuição social, sujeita que está à anterioridade nonagesimal prevista no art. 195, § 6º da CF, que não foi observado.

Ausência, entretanto, de alegação de ofensa ao mencionado dispositivo.
Recurso não conhecido” (RE. 256.273)

A acusação que dá embasamento à imputação diz respeito à CSSL de 1995. Dai emerge a impossibilidade de compensação em percentual, quanto à base de cálculo negativa, superior a 30%, nos termos do que ficou exposto, restando afastados, ainda, demais argumentos que apontam violações a outros princípios constitucionais, convindo registrar que a exigência se dá em regime de apuração mensal, nos meses de 5, 7, 8 e 10.

Consigno ainda ser fato real; concreto; e aferível, que mesmo neste Conselho de Contribuintes, onde várias foram às decisões favoráveis às questões: direito adquirido; não-trava para prejuízos; e bases negativas apurados até 1994, que atualmente outra vem sendo a posição, como atestam os Acórdãos números: 101-93.581; 101-93.627; 101-93.467; 101-93.719 e 107-06.152, dentre outros.

Finalmente quanto à coisa julgada, não é de ser reconhecida, a uma porque o MS noticiado, obtido pela AGE, dizia respeito tão só ao direito de obtenção de certidão, a duas porque este Conselho de Contribuintes tem rechaçado o entendimento em sede de ato de jurisdição administrativa, de coisa julgada em desacordo com o estabelecido na Súmula 239 do STF, nestes termos, conforme venho votando:

“Por outro lado fixa a já referida Súmula 239 da Corte Maior, que o julgado que declara indevida a cobrança do imposto em um exercício, não faz coisa julgada em relação aos exercícios posteriores.

A Lei nº 7.689/88 foi considerada constitucional - menos o artigo 8º - pelo STF, sendo relevante neste ponto citar o fixado pela Resolução nº 11, do Senado Federal, de 04.04.95:

“ Faço saber que o Senado Federal aprovou, e eu, José Sarney, Presidente, nos termos do art. 48, item 28 do Regimento Interno, promulgo a seguinte Resolução nº 11, de 1995.

...

Art. 1. É suspensa a execução do disposto no art. 8º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988 “. (DOU. 12/04/95).

Em outro julgado desta Câmara, que teve voto vencedor da Dra. **Sandra Maria Faroni**, Recurso nº.015818, Processo nº 10680-011424/96-85, Acórdão nº 101-92593, não unânime de 16/03/99, registrou ela que com a decisão do STF no RE. 146.733-SP, de 29/06/92, que declarou constitucional a Lei 7.689/88, exceto com relação ao disposto no seu artigo 8º, **tinha sido inovada a ordem legal**, nestes termos:

"O posicionamento do STF acerca da constitucionalidade da Contribuição Social Sobre o Lucro produziu, assim, autêntica “modificação do estado de direito”. Não se pode olvidar o papel reservado ao Supremo Tribunal Federal , de “guarda da Constituição”, Corte Constitucional cujas decisões, dado esse papel que lhe é atribuído pela própria Constituição, infirmam ou validam o pronunciamento de tribunais inferiores.

Falando sobre a criatividade do intérprete, que na experiência judicial encontra soluções para conflitos de interesses muito mais rápidas do que as respostas formuladas pelo legislador, assim se pronunciou Inocêncio Mártires Coelho (*in* “Interpretação Constitucional”, Sérgio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 1997) :

“ São modelos jurisdicionais por excelência ou modelos autônomos - como denomina Miguel Reale porque o aplicador do direito tem competência para criá-los...

No âmbito da jurisdição constitucional, o exercício dessa criatividade, a rigor, não tem limites, não só porque as Cortes Constitucionais estão situadas “...fora e acima da tradicional tripartição dos poderes estatais”, como também porque a sua atividade interpretativa se desenvolve, quase que exclusivamente, em torno de enunciados *abertos, indeterminados e polissêmicos*, como são as normas constitucionais.

Intérpretes finais da Constituição e juizes últimos de sua própria autoridade, esses tribunais - com ampla aceitação nas sociedades democráticas - acabaram se convertendo numa simples variante do poder legislativo, como atestam as obras de caráter nacional e os estudos de direito constitucional comparado.” (O negrito não é do original).

Oportuno, ainda, transcrever alguns excertos e votos na Ação Rescisória nº 1.239-9- MG, por meio da qual se tentava desconstituir decisão dada em Recurso Extraordinário em Ação de Execução, em que saiu vencedor o Estado de Minas Gerais. A Cooperativa de Consumo dos Servidores do DER/MG, 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, decidido conforme acórdão que tem a seguinte ementa :

“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.”

O Ministro Rafael Mayer, relator do Recurso Extraordinário, 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 impositivos posteriores aos que foram contemplados em determinado julgado, embora se verifique entre as mesmas partes, e seja o mesmo tributo, abstratamente considerado, 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.

Por isso, conheço do recurso, pela divergência, e lhe dou provimento.”

A Cooperativa propôs ação rescisória, cujo 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 RE 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).

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).

Eis o teor do voto do Ministro Moreira Alves no julgamento da rescisória:

“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”.

Nesse mesmo sentido entendeu o Juiz Paulo Roberto de Oliveira Lima, do TRF da 5ª Região que, ao negar liminar em ação cautelar incidental a ação rescisória proposta pela Fazenda Pública, assim se pronunciou :

“Trata-se de pedido de liminar formulado por Casa Pio Calçados Ltda, em ação cautelar incidental à ação rescisória proposta pela Fazenda Nacional, através da qual a autora objetiva ser autorizada a suspender os pagamentos da contribuição social sobre o lucro, contra os depósitos dos respectivos valores em juízo.

Na inicial a autora revela haver intentado ação ordinária para se ver desobrigada do pagamento da exação mencionada, sustentando a inconstitucionalidade total da lei que a instituiu (Lei nº 7.689/88), logrando vencer em todas as instâncias, daí porque transitou em julgado a sentença que lhe foi favorável.

Irresignada, a Fazenda intentou ação rescisória, julgada improcedente em acórdão não unânime, atacado por embargos infringentes ainda pendentes de julgamento.

Durante todo o tempo, diz a autora haver permanecido pagando as contribuições hostilizadas, mesmo tendo vencido a demanda. Agora, porém, pretende sustar os pagamentos, daí porque reclama a concessão de liminar que a autorize a tanto.

Examinado o conhecimento da liminar.

O pedido da postulante, consoante se colhe do relatório, peca contra o lógico-jurídico, desmerecendo proteção acautelatória. Se a mesma propôs e venceu ação onde lhe foi reconhecido o direito de não pagar a contribuição social sobre o lucro e se tal sentença transitou em julgado, aberra ao bom senso que a mesma persiga provimento liminar em nova demanda para fazer aquilo que já se encontra autorizado pela sentença.

Em outras palavras, se a autora tem em seu favor sentença definitiva transitada em julgado, que utilidade lhe poderia render nova liminar no mesmo sentido?

Mas não é só.

A ação principal, a que adere a presente cautelar, é uma rescisória proposta pela Fazenda Nacional. Assim, dada a conexão instrumental que deve presidir a relação entre a medida cautelar e a providência jurisdicional perseguida no feito matriz, jamais o não pagamento da contribuição social sobre o lucro poderia ser pedido, visto que tal direito já fora obtido pelo interessado.

De outro lado, a feitura dos depósitos vinculados ao feito é direito subjetivo do contribuinte, que o pode exercitar independentemente de autorizações especiais.

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 ulteriores 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)

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 anteriormente ocorridos**. 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.

Finalmente, tomei conhecimento do brilhante parecer produzido, em junho do ano 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 protoprincípio, o mais originário e condicionante dos princípios constitucionais, enquanto dele dependem todos os demais para sua eficácia. **E que sem ele decerto a perderiam.**

3.2 ...poder-se á concluir sinteticamente : **a isonomia não está apenas na 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 interpõe : a antinomia não é entre decisões de tribunais de igual hierarquia, mas entre decisões do STF e as de TRFs. É questão a 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 ruptura 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 transversas uma isenção atípica, ao arripio 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 empresasComo 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 às decisões judiciais, atos ponentes de normas para o caso concreto, não pertinem atributos de verdade ou falsidade,....” (destacamos)

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 segurança concedida e confirmada pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, transitado em julgado, seja esclarecido pelo Poder Judiciário, se assim o desejar o contribuinte.

Todas essas razões me levam a votar pela confirmação da decisão recorrida.

Pelas razões expostas, nego provimento ao recurso."

Por todo o exposto, conheço do recurso, rejeito as preliminares e lhe nego provimento.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 26 de fevereiro de 2003



CELSO ALVES FEITOSA