



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 10283.001765/95-53
Recurso nº : 12.262
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - EXS: DE 1992 a 1994
Recorrente : RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA.
Recorrida : DRJ EM MANAUS/AM.
Sessão de : 18 DE NOVEMBRO DE 1997
Acórdão nº : 101-91.553

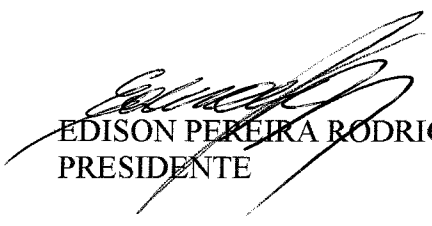
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

EFICÁCIA DA COISA JULGADA - Consoante o disposto no inciso I, do artigo 471 do Código de Processo Civil, somente ocorrendo modificação no estado de fato ou de direito de relações jurídicas continuativas, pode a Fazenda Pública pedir a revisão do que foi estatuído em sentença que transitou em julgado.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam, a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Edison Pereira Rodrigues.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


JEZER DE OLIVEIRA CANDIDO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 21 NOV 1997

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº : 10283/001.765/95-53
ACÓRDÃO Nº : 101-91.553

RECURSO Nº : 12.262
RECORRENTE : RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA.

RELATÓRIO

RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA., qualificada nos autos, recorre para este Conselho, contra decisão do Sr. Delegado de Julgamento da Receita Federal em Manaus - AM., que julgou procedente o Auto de Infração de fls. 187/189, lavrado para a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro, relativa aos meses de setembro de 1992 a novembro de 1994, não recolhida aos cofres da União, por entender a empresa que estava protegida por decisão judicial transitada em julgado.

No Termo de Encerramento de fls. 203/204, o fisco faz referência aos Pareceres 182/93 e 1.277/94 da PGFN(anexado às fls. 60/65), concluindo que a “res judicata”proveniente de decisão transitada em julgado em ação em que se cuidou de questões situadas no plano do direito fiscal material, não impede que lei nova ou entendimento judicial de última instância passe a reger diferentemente os fatos ocorridos a partir de sua vigência, tratando-se de relação jurídica continuativa, como preceitua o inciso I do artigo 471 do C.P.C” e “preceptivos jurídicos novos alteraram a Lei no. 7689/88, cabendo citar, a título ilustrativo, os artigos 41, parágrafo 3o. e 44 da Lei no. 8.383, de 30/12/91 e o artigo 11 da Lei Complementar no. 70, de 30/12/91, c/c os artigos 22, parágrafo 1o. e 23, parágrafo 1o. da Lei 8.212, de 24/07/91, cabendo citar, ainda, a Lei 8034, de 12/04/90, em seu artigo 2o., a Lei 7799, de 10/07/89, artigo 42, a Lei 8003, de 14/03/90, artigo 3o. e a Lei 8541, de 23/12/92, artigos 38 e 39”, transcrevendo ainda ementa do julgamento do R.E. número 109.073-7-SP pelo S.T.F. e os artigos 9o. e 11 da Lei Complementar 70/91.

Insurgindo-se contra o lançamento fiscal, a empresa apresentou a peça impugnativa de fls. 211 a 225, refutando a interpretação dada à súmula 239 do S.T.F., transcrevendo a ementa do Acórdão que serviu-lhe de referência e trecho do voto do relator do processo, aduzindo que a União fôra vencida em seu recurso. Citou e transcreveu parte de voto vencedor no RE 93.048, em que se deu provimento a recurso em hipótese de interpretação e extensão da súmula 239. Afirmou que “a jurisprudência mais moderna do STF

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10283/001.765/95-53
ACÓRDÃO Nº : 101-91.553

é no sentido de que faz coisa julgada continuada, aplicando-se a exercícios futuros, a sentença que, em matéria tributária, haja decidido sobre inconstitucionalidade do imposto, imunidade ou isenção, não o fazendo porém aquelas sentenças que decidam sobre a legalidade ou não de lançamentos específicos”, que foi o que decidiu a Suprema Corte nos Embargos ao Recurso Extraordinário 109.073-SP, cuja ementa transcreveu. Reputou falsa a citação feita no item h do Termo de Encerramento de Ação Fiscal, descrevendo a trajetória do processo, transcrevendo ementas e trecho de voto do Min. Ilmar Galvão para concluir inaplicável à espécie a Súmula 239.

Relativamente à coisa julgada no Mandado de Segurança, a impugnante, citou e transcreveu ementa de Acórdão e trecho de despacho do Min. Pedro Acioli do Superior Tribunal de Justiça, para refutar o alcance pretendido pela PGFN.

Aduziu, ainda, que a Fazenda Nacional não pediu a rescisão da sentença favorável à Recofarma, esclarecendo que *“até em casos em que a rescisão foi pedida, os Tribunais da Terceira, Quarta e Quinta Regiões têm decidido que mudança da jurisprudência, ainda que emanada do STF, não justifica a rescisão”,* transcrevendo ementas de acórdãos.

Concluiu que a legislação citada no Auto de Infração não diz respeito às razões pelas quais a sentença transitado em julgado desobrigara a Recofarma de recolher a Contribuição Social, por ser ela inconstitucional, mantendo-se incólumes os fundamentos legais do acórdão.

A decisão de primeira instância julgou procedente o lançamento, transcrevendo trecho do Parecer 1277/94 da PGFN e o artigo 11 da LC 70/91 e concluiu:

“Ao manter as normas da Lei número 7689/88 e suas alterações posteriores, a Lei Complementar no. 70/91 modificou o estado de direito da matéria em discussão neste processo, porquanto essa afirmação ratificadora indica ao mesmo tempo a substituição da impropriedade hierárquica, arguida e decidida por instâncias do Poder Judiciário como existente, mas também, como lei nova que passou a reger os fatos ocorridos a partir de sua vigência, para efeito de derrogação da coisa julgada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10283/001.765/95-53
ACÓRDÃO Nº : 101-91.553

A necessidade de lei complementar para instituir a contribuição social tem sido o argumento principal das demandas judiciais. Ademais, desde o Julgamento do RE no. 138284-8-CE pelo Supremo Tribunal Federal, a jurisprudência pátria passou a reconhecer mansa e pacificamente a constitucionalidade da Lei 7.689/88, com exceção do seu art. 8o.

A decisão judicial passada em julgado extinguiu o crédito tributário(art. 156, inciso X, do CTN), mas a vigência da Lei Complementar no. 70, de 30/12/91, revigorou a instituição da Contribuição Social e viabilizou sua exigência pela declaração de manutenção dos termos da Lei 7.689/88(parte final do artigo 11), corrigindo seu defeito perante a Constituição.

É verdade que não houve modificação de regência dos fatos que instituem a Contribuição, mas tratando-se de relação jurídica continuativa(cobrança de tributo sobre resultado de atividade permanente), a sua reinstituição pela validação dos dispositivos atacados através da Lei Complementar à Constituição constitui uma das exceções previstas no art. 471 do C.P.C., perante a eficácia da coisa julgada prevista no art. 467 do mesmo Código.

Ao impugnação, ao negar qualquer alteração legal, omite referência a essa modificação profunda no estado dessa mesma relação jurídica. A Contribuição Social deixou de ser regida por uma lei ordinária. Passou sua regência para uma lei complementar. Não supre todas as deficiências que já lhe apontaram, porém, fulmina a mais importante de todas e a mais arguida para pedir seu afastamento.

De acordo com a CF vigente, o artigo 195 parágrafo sexto, as contribuições sociais para financiamento da seguridade social só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

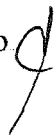
PROCESSO Nº : 10283/001.765/95-53
ACÓRDÃO Nº : 101-91.553

da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b", ou seja, poderá ser cobrada no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei instituidora. No caso, como a Lei Complementar no. 70/91 foi publicada no Diário Oficial da União de 31/12/91, o início de sua vigência se deu a partir de 01/04/92.

Face ao exposto e como o levantamento fiscal, no caso, somente considerou os fatos geradores a partir de setembro de 1992, a exigência formalizada pelo Auto de Infração de fls. 187/200, procede em sua totalidade."

Não se conformando com a decisão **a quo**, a empresa recorreu para este Colegiado com o petítório de fls. 259 a 273, lido em plenário.

É o relatório



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10283/001.765/95-53
ACÓRDÃO Nº : 101-91.553

V O T O

CONSELHEIRO, JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, RELATOR

O recurso é tempestivo e assente em lei. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Como vimos pela leitura do relatório, trata-se de matéria que tem sido objeto de acalorado debate por parte dos membros desta Câmara.

O inciso XXXVI do artigo Quinto da Constituição Federal de 1988, dispondo sobre direitos e garantias fundamentais, estabelece que “ *a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*”, sendo certo que o parágrafo terceiro da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro esclarece que “*chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não caiba mais recurso*”.

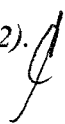
Por sua vez, do Capítulo VIII, seção II, do Código de Processo Civil, que trata da coisa julgada, podemos retirar as seguintes lições:

a) “*coisa julgada material é a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário*”; (art. 467).

b) “*a sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas*”; (art. 468)

c) “*nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio a modificação no estado de fato ou de direito*” (art. 471, inciso I);

d) “*a sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros*” (art. 472).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10283/001.765/95-53
ACÓRDÃO Nº : 101-91.553

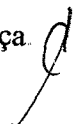
A perda de um direito em função da inobservância do prazo legal para promovê-lo, não constitui simples punição à demora de seu titular, mas, sim, uma garantia de estabilidade do ordenamento jurídico. A utilização de artifícios outros que não aqueles expressamente previstos nas leis e na Constituição para contornar uma perda de prazo e, em consequência, de um direito, se afigura uma afronta ao próprio ordenamento jurídico e certamente provocaria instabilidade nas relações jurídicas.

A proteção e o respeito à coisa julgada estão necessariamente ligados à própria existência do estado de direito, quer para salvaguarda da independência dos Poderes da República, quer para a liberdade de decidir do Poder Judiciário, quer para proteção dos direitos fundamentais do cidadão.

É relevante assinalar que, no presente processo, não está em discussão a constitucionalidade ou não da Lei número 7689/88(matéria já pacificada na jurisprudência), mas, sim, a eficácia ou não da coisa julgada material, sendo pertinente à presente questão trecho do voto do eminente Ministro Castro Nunes(transcrito no Memorial apresentado pela recorrente), referindo-se à Súmula 239: *“Não importa que haja julgados em outras espécies sufragando entendimento diverso, aliás com meu voto. Nem impressiona o argumento de que o caso julgado fere a regra da igualdade tributária, por isso que, em qualquer matéria, fiscal ou não, é uma consequência necessária da intervenção do Judiciário, que só age por provocação da parte e não decide senão em espécie”*.

No presente processo, a empresa entende que, não tendo a União promovido ação rescisória, está protegida contra lançamento fiscal para a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro com fulcro na Lei número 7689/88, julgada inconstitucional pelo Tribunal Regional Federal da Segunda Região em Mandado de Segurança por ela impetrado.

A defesa apresentada pela recorrente, segundo penso, deixou claro tratar-se de relação jurídica continuativa, afastando a aplicação da Súmula 239, como também o argumento de inaplicabilidade da coisa julgada em Mandado de Segurança.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10283/001 765/95-53
ACÓRDÃO Nº : 101-91.553

A autoridade julgadora de Primeira Instância entendeu que a Lei Complementar 70/91, *“ao manter as normas da Lei número 7689/88 e suas alterações, modificou o estado de direito da matéria em discussão neste processo, porquanto essa afirmação ratificadora indica ao mesmo tempo a substituição da impropriedade hierárquica, arguida e decidida por instâncias do Poder Judiciário como existente, mas também, como lei nova que passou a reger os fatos ocorridos a partir de sua vigência, para efeito de derrogação da coisa julgada”, aduzindo que “ é verdade que não houve modificação de regência dos fatos que instituem a Contribuição, mas tratando-se de relação jurídica continuativa(cobrança de tributo sobre resultado de atividade permanente), a sua reinstituição pela validação dos dispositivos atacados através de Lei Complementar à Constituição constitui uma das exceções previstas no art. 471 do C.P.C. perante a eficácia da coisa julgada prevista no art. 467 do mesmo Código”.*

Entendo que a norma invocada pela autoridade julgadora de primeira instância(artigo 11 da LC 70/91) em nada modificou a exigência da Contribuição Social, a não ser para as pessoas jurídicas elencadas no parágrafo primeiro da Lei 8.212/91, o que não é o caso da recorrente.

Dispõe o artigo 11 da Lei Complementar 70/91:

“Art. 11 - Fica elevada em oito pontos percentuais a alíquota referida no parágrafo primeiro do artigo 23 da Lei número 8.212, de 24 de julho de 1991, relativa à contribuição social sobre o lucro das instituições a que se refere o parágrafo primeiro do artigo 22 da mesma Lei, mantidas as demais normas da Lei número 7689 de 15 de dezembro de 1988, com as alterações posteriormente introduzidas”.

Ora, o parágrafo primeiro do artigo 22 da Lei 8212/91 dirige-se exclusivamente aos bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10283/001.765/95-53
ACÓRDÃO Nº : 101-91.553

caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidora de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, o que, certamente, não é o caso da recorrente.

Entendo que tem razão a recorrente quando afirma que a referência feita no artigo 11 da Lei Complementar 70/91 "*mantidas as demais normas da Lei no. 7689 de 15 de dezembro de 1988, com as alterações introduzidas*" não corresponde à reinstituição da Contribuição Social por Lei Complementar: na verdade, referido dispositivo trata exclusivamente de majoração de alíquota para as categorias de empresas acima referenciadas.

Ademais, mesmo que adotássemos o entendimento esposado pela autoridade julgadora **a quo**, tratar-se-ia apenas de uma mudança de forma e não de substância, o que, segundo penso, não implicaria na modificação do estado de direito a que alude o inciso I, do artigo 471 do CPC.

Cabe aduzir ainda que o fundamento da decisão judicial para considerar inconstitucional a cobrança da Contribuição Social não foi a sua instituição por lei ordinária: após rejeitar diversos argumentos apresentados pela RECOFARMA, o Des. Alberto Nogueira, assim se expressa em seu voto:

"Um último aspecto, aliás não ventilado pelas partes, exige exame.

Refiro-se à natureza específica da contribuição social instituída pela mencionada Medida Provisória número 22/88.

Como assinalado, a Carta de 1988 prevê a instituição e cobrança de "contribuições sociais" (no plural).

Além delas, há as de intervenção no domínio econômico e as de interesse de categorias profissionais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10283/001.765/95-53
ACÓRDÃO Nº : 101-91.553

No caso dos autos, cuida-se do primeiro tipo, contribuições sociais propriamente ditas.

Existem várias, instituídas no sistema anterior, de perfil jurídico controvertido.

Uma delas, por sua relevância para a espécie vertente, merece destaque: a contribuição para o FINSOCIAL, instituída pelo Decreto-lei número 1940, de 25 de maio de 1982 e que, segundo seu artigo primeiro, se destina ao custeio de investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo ao pequeno produtor, incidindo, no percentual de 0,5% sobre a receita bruta das empresas públicas e privadas que realizam venda de mercadorias, bem como das instituições financeiras e sociedades seguradoras(parágrafo primeiro).

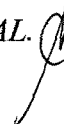
Na sistemática vigente, a seguridade social deverá ser financiada por toda a sociedade, na forma preconizada pelo art. 195 da Carta Magna.

O art. 194, VI, da Constituição, por seu turno, institui o saudável princípio da “diversidade de base de financiamento”, com o manifesto propósito de impedir casos de “bis in idem”.

A Medida Provisória número 22/88, em seu artigo 9o., manteve “as contribuições previstas na legislação em vigor, incidentes sobre a folha de salários e a de que trata o Decreto-lei no. 1940, de 25 de maio de 1982, e alterações posteriores, incidentes sobre o faturamento das empresas, com fundamento no art. 195, I, da Constituição Federal”.

Duas observações se impõem:

A primeira se refere à quebra do princípio da diversidade de fontes de custeio para a seguridade social(CF, art. 194, VI), em face da existente contribuição para o FINSOCIAL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10283/001.765/95-53
ACÓRDÃO Nº : 101-91.553

A contribuição do FINSOCIAL tem por fato gerador a receita bruta(DL 1940/82, art. 1o., par. 1o.) ou o imposto de renda devido, no percentual de 5%(cinco por cento), no caso de empresas que operam exclusivamente com a venda de serviços(idem, par. 2o.).

A contribuição social instituída pela Medida Provisória número 22/88 tem como fato gerador “o lucro das pessoas jurídicas”(art. 1o.).

Ora, há virtual identidade de incidências entre uma contribuição e outra, em ofensa ao princípio da diversidade de fontes de custeio.

A fonte, no caso, é a mesma, embora com base de cálculo diversa.

Assim sendo, embora não ocorra violação ao artigo 145, III, parágrafo 2o., da Constituição de 1988, como atrás assinalado, a repetição da mesma hipótese de incidência(fato gerador) nas contribuições para o FINSOCIAL e a da Medida Provisória no. 22/88, incorre em ofensa ao princípio contido no art. 194, VI, da mesma Carta.

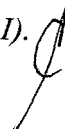
A segunda observação se refere ao instrumento legislativo adequado.

A restrição constante do art. 195, par. 4o. da Constituição, não tem o alcance vislumbrado pela Impetrante.

Para “outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social”, não há necessidade de Lei Complementar.

Tanto é assim que o texto se refere à “lei”, sem qualquer qualificativo.

Tampouco veda base de cálculo ou fato gerador próprios de impostos discriminados na Constituição(art. 154, I).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10283/001.765/95-53
ACÓRDÃO Nº : 101-91.553

A referência ao art. 154, I, no caso, se dirige apenas à não cumulatividade, ou seja, repetição de contribuição já existente.

Essa exegese decorre do art. 194, VI, objeto de algumas considerações nesta sentença, que, em última análise, veda a incidência de bis in idem, ou seja, a cumulação de várias contribuições.

Decorre daí que, apesar de inaplicável o simile dos impostos, quanto à definição de fato gerador ou base de cálculo, não pode haver cumulação entre contribuições destinadas ao mesmo fim.

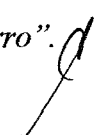
Na hipótese dos autos, como visto, evidencia-se a cumulação de duas contribuições, a do FINSOCIAL e a da Medida Provisória número 22/88.

A ilegitimidade da exação, nesse raciocínio, que reputo exato, decorre da violação ao princípio da diversidade de fontes de custeio(CF, art. 194, VI)”

DOU provimento, pois, à apelação

Antes de terminar este voto, permito-me reproduzir parte do voto do Ministro Castro Nunes, que a recorrente transcreveu em seu Memorial:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10283/001.765/95-53
ACÓRDÃO Nº : 101-91.553

Entendo, pois, que no presente caso não “*sobreveio modificação no estado de fato ou de direito*” de relação jurídica continuativa(tributo considerado indevido por inconstitucional a lei que o criou), razão pela qual permanece inalterável a eficácia da coisa julgada.

DOU provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 18 de novembro de 1997



JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO - RELATOR