



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10480.031172/99-18  
Recurso n.º : 128.775  
Matéria: : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – EX: DE 1997  
Recorrente : BANCO DO ESTADO DE PERNAMBUCO S.A. - BANDEPE  
Recorrida : DRJ em Recife - PE.  
Sessão de : 19 de junho de 2002  
Acórdão n.º : 101-93.867

Processo Administrativo e Judicial – A discussão sobre a legitimidade de questão tributária não admite concomitância, que, no caso ocorrendo, prevalece a judicial, prejudicando aquele.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BANCO DO ESTADO DE PERNAMBUCO S.A. – BANDEPE.

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

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
CELSO ALVES FEITOSA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 JUL 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL, PAULO ROBERTO CORTEZ, RUBENS MALTA DE SOUZA CAMPOS FILHO (Suplente Convocado) e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

PROCESSO N.º 10480.031172/99-18  
ACÓRDÃO N.º 101-93.867

Recurso n.º : 128.775  
Recorrente : BANCO DO ESTADO DE PERNAMBUCO S.A. - BANDEPE

## RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 02/07, no qual se exige Contribuição Social sobre o Lucro no montante de R\$ 6.363.963,89, mais acréscimos legais, totalizando um crédito tributário de R\$ 13.682.522,35.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fl. 3, o lançamento decorreu da compensação indevida de base de cálculo negativa de períodos anteriores caracterizada pela inobservância do limite de 30%.

A contribuinte havia impetrado, em 21/05/1998, o Mandado de Segurança nº 98.10341-4 (fls. 111/137), de caráter preventivo, visando assegurar o direito à compensação integral dos prejuízos fiscais acumulados e das bases de cálculo negativas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Em 28/05/1998, foi concedida a liminar, mas a segurança foi negada, em 30/09/1999. Em 27/10/1999, a autuada interpôs recurso de apelação (fls. 98/110). O presente Auto de Infração foi lavrado em 16/12/99.

Impugnando o feito às fls. 66/71, a Autuada argumentou, em síntese:

- que a matéria tributária em questão vem sendo objeto de um Mandado de Segurança, cujo processo tomou o nº 98.10341-4 e que tramita na 2ª Vara, no Estado de Pernambuco;
- que em 12/10/1999 foi publicada no Diário da Justiça a sentença denegatória da segurança;
- que interpôs Recurso de Apelação para o Tribunal Regional Federal da 5ª Região, o qual foi recepcionado nos efeitos devolutivo e suspensivo;
- que, desconhecendo a Apelação, os agentes fiscais lavraram o presente Auto de Infração;
- que, em face de reclamação apresentada pela contribuinte àquele Juízo Federal, ficou esclarecido que os efeitos da sentença denegatória da segurança se encontram suspensos, porquanto a Apelação interposta foi efetivamente recebida nos efeitos suspensivo e devolutivo, mantendo-se em vigor a liminar suspensiva da exigibilidade do tributo em questão;

PROCESSO N.º 10480.031172/99-18  
ACÓRDÃO N.º 101-93.867

- que assim, quando muito, o mencionado Auto de Infração poderia ter sido lavrado apenas para prevenir a decadência do suposto direito fazendário, não cabendo o lançamento de multa de ofício;
- que, do mesmo modo, descabe a imposição de penalidade moratória uma vez que a liminar foi deferida antes do início de qualquer procedimento de ofício;
- que, além disso, os juros de mora foram integralmente calculados, pois o percentual utilizado, equivalente à taxa SELIC, é incompatível com o Código Tributário Nacional;
- que, com relação ao valor da contribuição exigida, a contribuinte invoca, como impugnação, tudo o mais que se contém na Petição Inicial do aludido Mandado de Segurança e nas suas Razões de Apelação.

*Na decisão recorrida (fls. 223/227), a autoridade de primeira instância julgou procedente o Auto de Infração, assim concluindo:*

*“Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONCOMITÂNCIA COM PROCESSO JUDICIAL – RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. DEFINITIVIDADE DA EXIGÊNCIA. A interposição pelo contribuinte, de ação judicial, contra a Fazenda, por qualquer modalidade processual, antes ou depois da autuação, com o mesmo objeto, importa em renúncia às instâncias administrativas e na definitividade da exigência discutida.”*

*“Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONCOMITÂNCIA COM PROCESSO JUDICIAL – IMPUGNAÇÃO ABRANGENDO MATÉRIA NÃO CONTEMPLADA NA AÇÃO JUDICIAL. PROSSEGUIMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. Em caso de concomitância de processos judicial e administrativo, este terá prosseguimento normal quanto à matéria não contemplada no primeiro.”*

*“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO APÓS CIÊNCIA DO RECURSO QUE SUSPENDEU CASSAÇÃO DE LIMINAR. É cabível o lançamento de multa de ofício e juros de mora quando a medida liminar que impediria o lançamento havia sido cassada e o recurso de apelação, embora recebido com efeito suspensivo, só foi levado ao conhecimento da autoridade lançadora após a data da lavratura do auto de infração.”*

*“DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE OU INAPLICABILIDADE DE NORMAS. INCOMPETÊNCIA DOS AGENTES FISCAIS E ÓRGÃOS DE JULGAMENTO. Nem os agentes fiscais, nem os órgãos de julgamento administrativo detêm competência para declarar a inconstitucionalidade de dispositivo legal em vigor ou mesmo para determinar a sua inaplicabilidade por aparentes conflitos com norma hierarquicamente superiores.”*

À fl. 232 se vê cópia de despacho exarado no Processo nº 9800103414, da 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, que manda sustar de imediato o procedimento administrativo fiscal deste processo. Despacho de fl. 273 confirma a “suspensão do débito por medida judicial”.

Às fls. 287/310 encontra-se o recurso voluntário, por meio do qual a empresa, primeiramente, tece considerações sobre a tempestividade do recurso.

PROCESSO N.º 10480.031172/99-18  
ACÓRDÃO N.º 101-93.867

Nas “razões do recurso voluntário”, inicia por “breves esclarecimentos iniciais”, nos quais relata:

- que a decisão recorrida versa sobre mesma matéria tratada em mandado de segurança impetrado pela Recorrente, o qual tinha por objeto assegurar-lhe o direito à compensação integral dos prejuízos fiscais acumulados e das bases de cálculo negativas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, apurados até 1995, independentemente da restrição contida nos arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981/95;
- que ao início desse mandado de segurança, a Recorrente obteve provimento jurisdicional liminar, suspensivo da cobrança da questionada CSLL, mas o mandado de segurança foi denegado, tendo a Recorrente interposto Apelação para o TRF da 5ª Região;
- que no curso do prazo para interposição da dita Apelação, Agentes Fiscais da DRF-PE lavraram o Auto de Infração em discussão. Contudo, o apelo da Recorrente foi recebido nos efeitos devolutivo e suspensivo;
- que ao explicitar os efeitos sob os quais recebeu a apelação interposta, o Juiz Federal da 2ª Vara-PE mandou intimar, em 12/01/2000, o DRF em Recife, fazendo-o ciente dessa circunstância e determinando a suspensão do mencionado processo administrativo fiscal;
- que a ilustre autoridade recorrida, todavia, deu andamento ao indigitado processo, proferindo a Decisão recorrida, mandando inclusive notificar a Recorrente em 31/07/2000;
- que, após ser notificado, peticionou, já então ao Desembargador Federal, relator na apelação interposta, em face do referido mandado de segurança, requerendo providências no sentido de confirmar a suspensão do feito administrativo fiscal;
- que o Desembargador proferiu despacho concessivo do pedido, determinando à autoridade administrativa recorrida que revogasse todos os atos administrativos praticados em desacordo com os exatos termos do art. 63, §§ 1º e 2º da Lei nº 9.430/96, bem como estipulou a multa diária de R\$ 7.000,00;
- que, uma vez tendo decorridos 365 dias sem que o DRF tenha cumprido o *decisum* do Desembargador Federal, a Recorrente se considera detentora de crédito contra a Fazenda Federal, decorrente da multa diária imposta, a qual, até o dia 15.08.2001, importava no montante de R\$ 2.555.000,00, a ser objeto de exigência específica, no momento oportuno, quando for o caso.

Aponta, então, a existência de “Fatos Novos – Em Preliminar”, relatando que:

PROCESSO N.º 10480.031172/99-18  
ACÓRDÃO N.º 101-93.867

- no curso da apelação interposta naquele *writ*, estando, como devia estar, suspenso o aludido processo administrativo de autuação, surgiram fatos novos, oriundos dos efeitos jurídicos de um outro mandado de segurança interposto pela Recorrente, que afetaram substancialmente os registros contábeis-fiscais que serviram de base e fundamento para a lavratura da indigitada autuação fiscal;
- conforme registrado já, em petição encaminhada ao Delegado da Receita Federal de Julgamento em 16.05.2001 (doc. fl. 01 do volume anexo), protocolizada sob nº 10480.008524/2001-36, após a apresentação da defesa em 17 de janeiro de 2000 a Recorrente se viu na obrigação de dar cumprimento às disposições contidas na Instrução Normativa nº 80/93 e na Lei nº 8.981/95, que disciplinam o tratamento fiscal a ser conferido pelas entidades bancárias às denominadas "Provisões para Devedores Duvidosos (PDD)", eis que a Recorrente não logrou êxito no Mandado de Segurança nº 96.00.16455-0, proposto perante o Juízo Federal da 9ª Vara-PE, objetivando questionar os critérios de contabilização fiscal daquela provisão, exigidos pela Fazenda Federal;
- assim, a Recorrente necessitou refazer seus lançamentos contábeis e fiscais, a partir do ano-calendário de 1995, fato este que, conforme os demonstrativos constantes e documentos anexos à referida petição, torna inteiramente inviável e prejudicada a questionada autuação fiscal, por completa ausência de suporte fático, que possibilite o cálculo de qualquer lançamento daquela CSSL, com base nos dados retificados da declaração de ajuste do exercício de 1997;
- por se tratar de fato novo, surgido na fase em que o processo administrativo estava suspenso, aplicam-se no presente caso, de forma subsidiária, as normas do art. 462 do Código de Processo Civil, bem como o que dispõem os arts. 303-I e 397 do mesmo CPC.

Em seguida, alega nulidade ao Auto de Infração, uma vez que havia obtido um provimento jurisdicional liminar, impeditivo ou proibitivo da lavratura, pelo Fisco Federal, de qualquer autuação que objetivasse exigir o aludido tributo.

Contesta, também, a exigência das multas de ofício e moratória e dos juros de mora, porque o Auto de Infração foi lavrado quando ainda estava em vigor o provimento judicial liminar que impedia a cobrança do questionado tributo.

Afirma que o Auto de Infração é nulo, porque contraria decisão judicial, transitada em julgado, que exime a Recorrente do pagamento do tributo. Alertou para a circunstância de que, na espécie, não se trata de a administração pública declarar, ou não, a inconstitucionalidade de tributo, porque essa declaração já foi formalizada em seu favor, em caráter *incidenter tantum*, quando do julgamento do aludido mandado de segurança que versou sobre a cobrança da CSSL.

PROCESSO N.º 10480.031172/99-18  
ACÓRDÃO N.º 101-93.867

Disse mais: ainda que no presente processo se objetivasse o reconhecimento de tal inconstitucionalidade na via administrativa, a administração poderia – e até deveria – fazê-lo, conforme pacificado na jurisprudência da Suprema Corte do País (Súmulas 346 e 473).

Mas, prossegue, no caso trata-se apenas de a administração pública respeitar e cumprir a decisão judicial que reconheceu, especificamente, em relação à Recorrente, a inexigibilidade da CSSL, por considerá-la inconstitucional, decisão esta que se tornou definitiva e imutável, em face da denominada coisa julgada.

Menciona manifestação da relatora na Apelação MS nº 49.915/92 sobre relações jurídicas continuativas, para concluir que a autoridade da coisa julgada não se limita ao exercício em que a sentença foi proferida no aludido mandado de segurança (art. 471, I, do CPC).

Às fls. 313/354, arrolamento de bens em substituição ao depósito recursal.

Anexo a este, processo de nº 10480.008524/2001-36, aberto por ocasião da protocolização da petição referente a “fato novo” (PDD), antes mencionada.

É o relatório.



PROCESSO N.º 10480.031172/99-18  
ACÓRDÃO N.º 101-93.867

## VOTO

Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA, Relator.

O recurso é tempestivo.

A matéria objeto do novo mandado de segurança, a meu entender, nada tem a haver com o lançamento sob exame. Se é fato novo, não diz respeito ao lançamento em questão, ainda que, por amor ao debate possa até ter ligação como o resultado deste sob análise, que tem que ser decidido.

Reclama do Ato Declaratório a Recorrente (03/96), conforme fls. 295, dizendo que, referindo-se ao julgado atacado : **“o ilustrado julgador, contudo, se equivoca, ao supor ter havido renúncia do Recorrente, porque existiria concomitância de processos, na forma do Ato Declaratório n.º 3, de 14/2/1996”**, para depois continuar: **“houve sim, desrespeito ou desobediência do Fisco Federal, às normas que regulam o processo judicial de mandado de segurança, porquanto, a discussão da matéria tributária, questionada no indigitado auto de infração, é bastante anterior ao lançamento fiscal, e se encontrava albergada por medida liminar suspensiva da exigibilidade do pretense crédito tributário”**

Conforme consta da peça de recurso, por outro lado, reconhece a Recorrente que os autores do lançamento impugnado, quando o realizaram, fizeram constar que embora com liminar anteriormente concedida a favor do pleito da empresa, a segurança tinha sido negada por sentença. Contudo a reclamação se deu no sentido de que a apelação interposta fora recebida em seu duplo efeito: suspensivo e devolutivo.

Analisando os fatos:

- i) a liminar é de em **05/98**;
- ii) a sentença negando a segurança é de **09/99**;
- iii) o auto de infração é de **12/99**;
- iv) a apelação recebida no efeito suspensivo e devolutivo é de **01/00**.

*A questão renúncia quanto a matéria sob discussão em duas esfera de poder com jurisdição não é nova, havendo centenas de decisões no sentido de que no caso de concomitância prevalece a que se encontra sob o crivo do Poder Judiciário.*

PROCESSO N.º 10480.031172/99-18  
ACÓRDÃO N.º 101-93.867

Em voto sempre repetido tenho deixado registrado:

**“O professor Alberto Xavier, in “Do lançamento”, a fls. 282, assim se expressa com relação à questão discussão administrativa e perante o poder judiciário:**

“No sistema atualmente vigente, ao abrigo da Constituição de 1988, não se exige o prévio esgotamento das vias administrativas como condição de acesso ao Poder Judiciário, pelo que vigora um princípio optativo, segundo o qual o particular pode livremente escolher entre a impugnação administrativa e a impugnação judicial do lançamento tributário.

Esta opção pode ser originária ou superveniente, em consequência de desistência da via originariamente escolhida. Todavia, em caso de opção pela impugnação contenciosa, na pendência de uma impugnação administrativa, esta considera-se extinta. É o que resulta do § 2º do artigo 1º do Decreto-lei nº 1737, de 20 de dezembro de 1979, segundo o qual “a propositura, pelo contribuinte, de ação anulatória ou declaratória da nulidade do crédito da Fazenda Nacional importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto”. E regra idêntica deflui do artigo 38 da Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980, segundo o qual “a propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto”

Sobre a classificação dos recursos em: necessários, facultativos, alternativos e exclusivos, assim continua para concluir o referido professor:

A figura do recurso exclusivo não é tolerada no direito brasileiro face ao princípio da universalidade da jurisdição.

O recurso necessário corresponde ao sistema previsto na Emenda Constitucional nº 7/1977, a que já nos referimos.

O conceito de recurso alternativo também não se ajusta ao nosso direito positivo, que não concebe a opção entre a impugnação administrativa e a jurisdicional como definitivamente excludentes entre si, pois nada impede que, na pendência de processo judicial, o particular apresente impugnação administrativa, ou que, na

PROCESSO N.º 10480.031172/99-18  
ACÓRDÃO N.º 101-93.867

pendência de impugnação administrativa, o particular aceda ao Poder Judiciário

O que o direito brasileiro veda é o exercício **cumulativo** dos meios administrativos e jurisdicionais de impugnação: como a opção por uns ou outros não é excludente, a impugnação administrativa pode ser **prévia** ou **posterior** ao processo judicial, mas não pode ser **simultânea**.

O princípio da não cumulação opera sempre em benefício do processo judicial: a propositura de processo judicial determina “ex lege” a extinção do processo administrativo; ao invés, a propositura de impugnação administrativa na pendência de processo judicial conduz à declaração de inadmissibilidade daquela impugnação, salvo ato de desistência expressa do processo judicial pelo particular.

Na tipologia de Freitas do Amaral, a impugnação administrativa insere-se na categoria dos “recursos facultativos”, com a ressalva de a relação de facultatividade não poder conduzir à simultaneidade.

Temos, pois, o **princípio optativo**, mitigado por um **princípio de não cumulação**.”

Como visto, no caso, inclusive por informação da própria recorrente, encontra-se sub judice, a matéria principal, trava de 30% ou limitação de utilização do prejuízo acumulado, o que, nos termos dos ensinamentos postos, leva-nos: **i)** à conclusão de opção pelo Poder Judiciário ainda em andamento, o qual prevalece sobre a administrativa; bem como: **ii)** à concomitância.

Daí a renúncia referida.

As demais questões serão analisadas como o foram pelo julgador de primeira instância.

Insurge-se mais a Recorrente contra o lançamento, dizendo que não poderia o Fisco tê-lo realizado, porque a matéria tributária discutida era objeto de ação judicial, MS, que tivera o seu recurso recebido nos dois efeitos.

O que tem que ser decidido, então, neste momento é: podia o Fisco ter lançado o principal com multa e juros, considerando que a decisão liminar, havia entendido ser ilegítima a proibição de limitação de abatimento máximo de 30% do lucro?

Ou seja, dissencando:

PROCESSO N.º 10480.031172/99-18  
ACÓRDÃO N.º 101-93.867

a) a Recorrente havia impetrado mandado de segurança contra a limitação de abatimento de no máximo 30% do lucro, em relação ao saldo de seus prejuízos fiscais anteriores;

b) a liminar foi concedida;

c) a sentença proferida negou a segurança, tendo a apelação sido recebida em seu duplo efeito, após o lançamento de ofício;

d) o TRF analisando pedido da Recorrente, determinou a suspensão do processo administrativo, em razão do duplo efeito com o que foi recebida a apelação, tendo a final, negado provimento ao apelo;

e) o processo administrativo ficou paralizado, seguindo após o conhecimento da última decisão judicial apontada.

e) contra a decisão do TRF houve recurso.

Resta assim evidente que inúmeras questões se apresentam, de ordem processual no presente caso.

i) o auto de infração lavrado antes do recebimento da apelação estava proibido ou tinha legitimidade, diante do disposto no artigo 63 da Lei 9.430/96?

ii) como se justifica, diante do texto do referido artigo, o lançamento de multa de ofício e juro no AI, já que suspensa estivera a exigibilidade do crédito tributário por força de disposto no art. 151, IV, do CTN?

A busca da solução há que passar, necessariamente, pelo disposto no artigo 63 da referida Lei 6.830, que tem a seguinte dicção:

“ Artigo 63. Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinado a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de outubro de 1966.

§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do crédito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento a ele relativo.

§ 2º - A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da

PROCESSO N.º 10480.031172/99-18  
ACÓRDÃO N.º 101-93.867

publicação da decisão que considerar devido o tributo ou contribuição”.

Não concordo com a afirmação no sentido de que, por não ter sido concedida a sentença favorável no MS, não haveria suspensão da exigibilidade do crédito, mesmo diante do fato de ter sido concedida a liminar pleiteada, tendo sido o AI lavrado após aquela e antes do recebimento da Apelação em seu duplo efeito. A interpretação linear do constante da redação do inciso IV, do artigo 151 do CTN, de que a liminar teria o condão de suspender a exigência, para mim é suficiente para impedir a aplicação da multa ofício, ao amparo do fixado no artigo 63 da Lei 9430/96, ainda que depois não concedida a segurança. É que a concessão de uma liminar visa, diante do direito posto e do perigo da mora, antecipar uma sentença que poderá por fim à arbitrariedade apontada, no caso, de tributo sujeito a uma autuação. Aquela é provisória em relação ao exame de mérito, que será objeto da sentença.

Contudo, embora entendendo de forma diversa da decisão atacada quanto aos efeitos da liminar antes concedida em MS, também diverjo do afirmado pela Recorrente quanto ao seu registro no sentido de que o indigitado AI sequer poderia ter sido lavrado, pois a exigibilidade do crédito ainda estava suspensa à época de sua lavratura.

Não estava porque quando acontecida a sentença já tinha sido contrária ao pleito e, depois, a apelação sequer ainda recebida, somando-se o entendimento de que a multa não devia ter sido exigida, mas o lançamento realizado de acordo com a legislação vigente.

Penso de acordo com o que fixa in “Mandado de Segurança no Direito Tributário”, Eduardo Arruda Alvim, quando deixa consignado:

“ De outro lado, ocorrido o fato imponível, cabe à autoridade administrativa proceder ao lançamento. Nem pelo fato de antes de se proceder ao lançamento, vir a obter o contribuinte do Judiciário proteção liminar em mandado de segurança, ou mesmo suspender por outro fundamento a exigibilidade do crédito tributário, isto inibe a autoridade administrativa de proceder o lançamento.

Muito ao contrário. Deve a autoridade administrativa proceder ao lançamento, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, parágrafo único, do CTN), mesmo porque o prazo decadencial de 5 (cinco) anos a que alude o art. 173 do CTN já se terá iniciado (pois que principia, como regra, com a ocorrência do fato imponível), e, em se tratando de prazo decadencial, não se interrompe, nem se suspende. Deste modo, se, porventura, o processo durar mais do que 5 (cinco) anos, sem que se proceda ao lançamento, mesmo que o contribuinte perca a ação, não mais

PROCESSO N.º 10480.031172/99-18  
ACÓRDÃO N.º 101-93.867

poderá a Fazenda executar-lhe, daí o porque a necessidade de que se proceda ao lançamento, mesmo estando suspensa a exigibilidade”.

Neste passo importa indagar: o que se deve entender por suspender a exigibilidade? Celso Antônio Bandeira de Mello diz que:

“A excoutoriedade não se confunde com a **exigibilidade**, pois esta não garante, só por si, a possibilidade de **coação material, de execução** do ato... Quer-se dizer: pela exigibilidade pode-se induzir à obediência, pela excoutoriedade pode-se compelir, constringer materialmente” (Curso de Direito Administrativo – pág. 241)

*O mesmo Eduardo Arruda Alvim, na obra já citada, tratando da exigibilidade e excoutoriedade, afirma:*

“No caso do ato administrativo exigível, mas não executável, o acesso à via executiva é de rigor, mas, diferentemente do ato do particular, a Administração não necessita de uma sentença judicial que diga que a ordem emanada do ato administrativo é exigível.

Doutra parte, a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato imponible (fato gerador in concreto), de tal modo que não se pode dizer seja imperativo o ato administrativo de lançamento, pois não se impõe “a terceiros, independentemente de sua concordância”. Ao contrário, se a eficácia do ato de lançamento é meramente declaratória da obrigação tributária, o que se conclui é que a obrigação tributária nasceu antes, por fato alheio à vontade da Administração (fato imponible).

Finalmente, o ato administrativo do lançamento é dotado de presunção ( juris tantum) de legitimidade. Essa a razão pela qual decorre do lançamento o atributo da exigibilidade, salvo se vier a provar sua irregularidade. Deste modo, o que se tem é que os atos administrativos presumem-se legítimos, podendo, no entanto, essa presunção ser afastada por prova em sentido contrário.

A liminar em mandado de segurança, como visto, retira do ato administrativo de lançamento o atributo da exigibilidade, ficando o contribuinte a salvo do processo executivo fiscal, enquanto não revogada a liminar por ele obtida contra o fisco”. (pág. 238 – RT)

PROCESSO N.º 10480.031172/99-18  
ACÓRDÃO N.º 101-93.867

Assim colocada a matéria, em análise ainda o disposto no artigo 63 da Lei 9.430/96, resta evidente que ao estabelecer a norma que não caberá lançamento de multa de ofício, no caso de existência de liminar em MS, está ao mesmo tempo deixando em aberto a possibilidade de exigência do imposto. Cuida ainda o artigo de estabelecer que a multa só não poderá ser exigida se, antes da constituição do crédito, houver sido obtida a ordem para tanto (- liminar - parágrafo primeiro). Já o parágrafo segundo estabelece que fica interrompida a aplicação da multa de mora, até 30 dias após a data da publicação da decisão que considera devido o tributo ou contribuição.

A Recorrente reclama da imposição de multa e juro, pois ao seu ver, estava vedado ao Fisco exigi-los. Isto porque, mesmo com a apelação, não havia ainda julgado definitivo, quando da lavratura do AI.

Entendo que uma vez suspensa a exigibilidade do crédito tributário em razão de liminar ou segurança, constituído o crédito, a multa de ofício não pode mais ser aplicável. Se assim não fosse, não haveria razão para se estabelecer uma multa de mora, convindo neste ponto alertar para o fato de que não se está a reclamar desta, que sequer consta do lançamento.

Por isso diz a lei que quando obtida a suspensão da exigibilidade não se deve aplicar a multa de ofício, mas a de mora, esta, ainda assim, devida tão só após certo prazo da publicação da decisão.

Assim não fosse, ter-se-ia um lançamento em dois tempos: um para exigir o imposto e o juro, e outro para, após vencido o contribuinte, ser reclamada a multa de ofício. Ora, sabendo-se que o lançamento é uno, não há como se justificar a divisão.

Ao que entendo quis o legislador distinguir entre o contribuinte que deixa de pagar um tributo por ato que venha a ser apontado pelo Fisco, daquele que procura o Poder Judiciário para apresentar uma pretensão de não pagar por achar ou entender indevido um tributo que lhe é exigido.

Nas hipóteses penso que, quando há fumaça do bom direito e o periculum in mora, sendo eles suficientes para, pelo menos num primeiro momento, sensibilizar um juiz, a tal ponto de ser concedida uma liminar ou mesmo após, não concedida esta, ser objeto o pleito de uma sentença concessiva, está aí o fundamento a justificar a aplicação da multa de mora e não a de ofício, a qual, por outro lado, só será devida decorridos 30 (trinta) dias da publicação do julgado.

Acrescente-se que ao estabelecer o legislador que, a liminar interrompe a incidência da multa de mora, está afirmando, ao mesmo tempo, o seu termo inicial de incidência, que nada tem haver com a constituição do crédito pelo lançamento.

No caso o lançamento não envolve a multa de mora, mas tão só a questão da multa de ofício, sendo certo que o juro jamais foi afastado pela citada Lei 9.430/96. É

PROCESSO N.º 10480.031172/99-18  
ACÓRDÃO N.º 101-93.867

devido por força de lei devidamente citada. Já com relação à correção de juro pela “taxa” SELIC, embora exista jurisprudência do STJ no sentido de que a mesma não se aplicaria às obrigações tributárias, a mesma tem previsão legal. Enquanto não for declarada definitivamente afastada do mundo jurídico a norma de sustentação, reconheço-a como legítima nos termos do reclamado no lançamento.

Se tudo não bastasse, com relação à toda a celeuma criada pela apelação recebida com duplo efeito, a ponto de entender a Recorrente ter direito a alto valor a título de multa, faço algumas considerações sobre o tema.

Antes, ficou consignado neste voto, que não estaria impedido o Fisco de lançar porque a apelação sequer havia sido recebida em seu duplo efeito. Acrescento ainda que, em mandado de segurança, com raras exceções tal se dá. O normal e tão só o recebimento no efeito devolutivo.

No caso cabe a seguinte indagação: se o juiz que prolatou a sentença disse não ter direito a Recorrente, como conciliar a efeito suspensivo atribuído à apelação? Suspende o que?

Kazuo Watanabe, citado por Eduardo Arruda Alvim, in “Mandado de Segurança em Direito Tributário” pág. 255, ao cuidar da natureza da sentença em mandado de segurança, assevera:

“ Ela ordena, manda, não se limitando a condenar”. Desde logo (continua), saliente-se que estamos cogitando da sentença concessiva da segurança, pois que a sentença denegatória terá cunho declaratório negativo (afirmação esta atribuída a Arruda Alvim, Manual de Direito Processual Civil, v.I, p. 582).

Ora, se a sentença denegatória em MS tem cunho declaratório negativo, o recebimento da apelação não pode ter efeito suspensivo, ainda que assim conste do despacho, pois suspender o que é negado não conduz a uma concessão. Se não tinha direito ao seu pleito a Recorrente, assim decidido através de sentença proferida em mandado de segurança, ainda que dito recebida a apelação no seu efeito suspensivo, resta evidente, está a reconhecer o que foi negado. O efeito é nenhum.

Exemplificando: numa ação de indenização, uma vez negado o direito, isto é julgado improcedente o pedido, resta que mesmo apelando o autor, o efeito de seu pedido não pode ser suspensivo, pois nada lhe foi reconhecido. Por outro lado, se vencedor, ao réu sim cabe apelação no efeito suspensivo da ordem positiva. Isto é, fica suspenso o ato de condenação. O que fica suspenso é o direito reconhecido na ação, em razão do duplo grau de jurisdição. Ou seja, só se suspende um ato positivo, nunca um ato de jurisdição negativa por força de apelação.

PROCESSO N.º 10480.031172/99-18  
ACÓRDÃO N.º 101-93.867

Finalmente com relação à nulidade porque teria a Recorrente, antes obtido decisão favorável no sentido da inconstitucionalidade da CSLL (fls. 173), entendo que ao tema se aplica o disposto na Súmula 239 do STF.

No caso mais uma agravante se põe ao deslinde da questão, correspondendo ao decidido pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, após decisões de outros inúmeros Tribunais (controle difuso) em sentido (por estes) da inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, pela constitucionalidade da mesma, fulminando de invalidade tão só o artigo 8º da lei, conforme fixado no RE. 138.284-8/CE. Neste assim ficou decidido, segundo o seu relator o Min. Carlos Velloso:

“ Constitucional - Tributário - Contribuições sociais - Contribuições incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas - Lei 7.689, de 15.12.1988.

I. Contribuições parafiscais: contribuições de intervenção e contribuições corporativas. CF, arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais.

II. A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.1988, é uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II e III, da Constituição, não exigem para sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deverá observar a técnica da competência residual da União (CF, art. 195, § 4º; CF, art. 154, I). Posto estarem sujeitas à lei complementar que defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuinte (CF, art. 146, 'a').

III. Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada.

IV. Irrelevância o fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa é que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1º).

V. Inconstitucionalidade do art.8º da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (CF, art. 150, III, a); qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro do prazo de noventa dias da publicação da Lei (CF, art. 195, § 6º). Vigência e eficácia da lei: distinção.

VI. Recurso Extraordinário conhecido mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do art. 8º da Lei 7.689/88” (DJU 28.08.1992, Seção I, p. 13.456)

Quanto à questão processual: remédio eleito - mandado de segurança, ação declaratória e seus efeitos -, cabe lembrar lições do ex-Juiz Federal, Jurista e Prof. Hugo de Brito Machado, nestes termos:

PROCESSO N.º 10480.031172/99-18  
ACÓRDÃO N.º 101-93.867

“Por outro lado, a sentença proferida no mandado de segurança não consubstancia, em princípio, uma tese jurídica, como acontece com a sentença proferida em ação declaratória. A questão jurídica nele apreciada rende ensejo a elaboração de uma tese jurídica, mas está servirá simplesmente de fundamento da decisão. Assim, não ganhará eficácia de coisa julgada.

...

Nas questões tributária pode haver disputa a respeito de elementos circunstanciais, ocasionais, que eventualmente interferem no modo de ser da relação tributária. Pode ocorrer, porém, que se discuta a respeito de elementos essenciais, permanentes, da relação tributária. Enquanto na primeira hipótese não é importante o uso da ação declaratória, na segunda ele é decisivo, pois permite a obtenção de coisa julgada capaz de dar segurança às partes na relação tributária, tornando desnecessária a reprodução de ações idênticas. Embora ainda não se tenha jurisprudência pacífica neste sentido, valiosos precedentes podem ser invocados, entre os quais um julgado do Superior Tribunal de Justiça.

...

Pode ocorrer que se tenha dúvida sobre a validade de uma norma. Pode-se por em dúvida, como frequentemente acontece em matéria tributária, a constitucionalidade de uma lei. Também neste caso a propositura da ação só é viável se já ocorrido o suporte fático da questionada lei. Somente pela via da ação direta, perante o Supremo Tribunal Federal, é viável o questionamento da constitucionalidade da lei em tese.

O uso adequado da ação declaratória é de fundamental importância. Ele não se destina a remover o ato lesivo, mas a ensejar uma declaração. Não pode, por isso mesmo, ser substituída, em qualquer caso, pelo mandado de segurança.” ( Artigo - A petição inicial no mandado de segurança em matéria tributária - Repertório de Jurisprudência e Doutrina sobre Processo Tributário, pág. 28, Ed. Revista dos Tribunais - SP - 1994 ).

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:

PROCESSO N.º 10480.031172/99-18  
ACÓRDÃO N.º 101-93.867

“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 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

PROCESSO N.º 10480.031172/99-18  
ACÓRDÃO N.º 101-93.867

Fazenda exeqüente, 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 imponíveis 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 dec. 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**

PROCESSO N.º 10480.031172/99-18  
ACÓRDÃO N.º 101-93.867

**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 :

PROCESSO N.º 10480.031172/99-18  
ACÓRDÃO N.º 101-93.867

“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.

Examino 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 exercer 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 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)**

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 ...

PROCESSO N.º 10480.031172/99-18  
ACÓRDÃO N.º 101-93.867

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 empresas ...Como poderá ser "livre" uma concorrência entre empresas se umas pagam e outras não a contribuição social? Estranha invocação da coisa julgada : o processual se contrapondo e anulando o constitucional.

...  
6.3 A "guarda da Constituição" é uma cláusula-síntese. Seu campo material de validade abarca, na sua universalidade de significação, a competência **toda** do STF.

...  
6.4- Não há como afastar-se a posição de proeminência das decisões do STF no contraste com as de quaisquer outros tribunais do País, mesmo sob a invocação da proteção da coisa julgada. Esse efeito a coisa julgada não tem, porque ele equivaleria a uma derrogação parcial da cláusula-síntese, na medida em que prevalecessem as decisões jurisdicionais em contrário, sob a invocação da coisa julgada que desconsiderasse esses limites constitucionais...

6.5 A CF protege a coisa julgada, sem no entanto determinar-lhe os limites objetivos e subjetivos. Como estão no campo da indeterminação constitucional, esses limites são infraordenados com relação aos limites constitucionais - quaisquer deles. Logo, a cláusula síntese da competência do STF é, sob esse aspecto, sobreordenada. O que lhe revela a eminência, antes uma proeminência : a coisa julgada não pode ter o efeito de derogar ( = 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

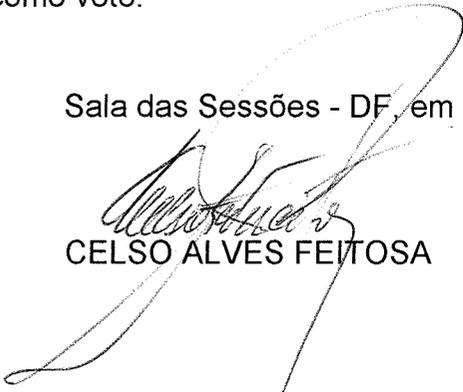
PROCESSO N.º 10480.031172/99-18  
ACÓRDÃO N.º 101-93.867

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."

Concluo este voto, portanto, dando parcial provimento ao recurso, para afastar a multa de ofício aplicada, pelas razões postas, uma vez que antes dela tinha obtido a Recorrente amparo do Poder Judiciário, por liminar, momento em que deu conhecimento ao Fisco de seu inconformismo com a exigência, assim não podendo receber tratamento igual ao daqueles que ocultam o fato, não obstante ainda possa se sujeitar à multa de mora estabelecida, mas não aplicada. Com relação ao juro é devido como também fica sujeita a Recorrente à taxa SELIC, segundo dispositivos de lei ordinária (9.065/95 – art. 13).

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 19 de junho de 2002



CELSO ALVES FEITOSA