



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO N.º : 10580.006664/97-31
RECURSO N.º : 119.273
MATÉRIA : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – ANOS-CALENDÁRIO 1995 E1996
RECORRENTE : COPENE PETROQUÍMICA DO NORDESTE S/A
RECORRIDA : DRJ EM SALVADOR – BA
SESSÃO DE : 10 DE NOVEMBRO DE 2000
ACÓRDÃO N.º : 101-93.287

CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA – DEPÓSITO RECURSAL – OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL – A impetração, pelo contribuinte, de mandado de segurança contra a exigência do depósito recursal inibe o pronunciamento da autoridade administrativa, visto a submissão da matéria à tutela autônoma e superior do Poder Judiciário, que concedeu a segurança em grau de sentença.

COISA JULGADA MATERIAL EM MATÉRIA FISCAL – O alcance dos efeitos da coisa julgada material, quando se trata de fatos geradores de natureza continuativa, não se projeta para fatos futuros, a menos que assim expressamente determine, em cada caso, o Poder Judiciário.

ISENÇÃO – Inexistindo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão (CTN, art. 177, II).

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – BASE DE CÁLCULO – DIFERENÇA IPC/BTNF ANO DE 1990 – Validados os resultados da escrituração, que no período-base de 1990 adotou a variação do IPC como fator de correção monetária, nenhuma ressalva cabe fazer ao valor da Contribuição Social Sobre o Lucro, cuja base de cálculo é, por expressa disposição legal, o resultado do exercício apurado de acordo com a legislação comercial, ajustado pelas adições e exclusões previstas no art. 2º da Lei 7.689/88.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COPENE PETROQUÍMICA DO NORDESTE S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir a base de cálculo decorrente da diferença IPC/BTNF-1990, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, na matéria submetida ao Poder Judiciário.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE E RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 NOV 2000

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

RECURSO N.º : 119.273
RECORRENTE: COPENE PETROQUÍMICA DO NORDESTE S/A

RELATÓRIO

COPENE PETROQUÍMICA DO NORDESTE S/A, inscrita no CGC sob o nº 42.150.391/0001-70, interpõe recurso voluntário a este Colegiado contra decisão do Delegado da Receita Federal de Julgamento em Salvador – BA, que julgou procedente o lançamento relativo à Contribuição Social sobre o Lucro.

DA AUTUAÇÃO

O crédito tributário apurado pela fiscalização monta a R\$ 63.099.250,88 (inclusive multa e juros de mora). De acordo com o auditor-fiscal, o lançamento decorre de falta de recolhimento da CSLL nos anos-calendário 1995 e 1996 (fls. 02). A ação fiscal apurou duas bases de cálculo: a) a resultante do Lucro Líquido Antes da Contribuição Social ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação; e b) a decorrente dos encargos de depreciação, amortização e baixas de bens correspondentes à diferença de correção monetária entre o IPC e o BTNF computados em contas de resultado do período-base (fls. 07).

A infração foi capitulada no art. 2º e seus parágrafos da Lei nº 7.689/88; nos arts. 38 e 39 da Lei nº 8.541/92; no art. 57 da Lei nº 8.981/95, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 9.065/95; e nos arts. 19 e 20 da Lei nº 9.249/95 (fls. 02).

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação tempestiva (fls. 116/353). Defende-se brandindo três argumentos principais, a saber: os efeitos da

coisa julgada, a isenção da SUDENE relativa ao Imposto de Renda, e a ilegalidade do § 2º do art. 41 do Decreto nº 332/91.

Com respeito aos efeitos da coisa julgada, argúi, em síntese, o seguinte:

a) estava desobrigada do pagamento da CSLL, porque amparada pela coisa julgada feita nos acórdãos emergentes dos Mandados de Segurança nº 89/4469-9 (fls. 163/185) e 89/1273-8 (fls. 187/208);

b) esses acórdãos, emanados do TRF 1ª Região e declaratórios da inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 15/12/88 (fls. 210 e 213), são eficazes e válidos juridicamente, mesmo depois de a União ingressar com Ação Rescisória, nos termos do art. 489 do Código de Processo Civil;

c) doutrina e jurisprudência emanada do Supremo Tribunal Federal sustentam a impossibilidade jurídica do acolhimento da ação rescisória contra os acórdãos do TRF 1ª; isso porque, sendo controvertida a interpretação do texto legal aplicado pelos arestos, não fica configurada a violação literal de dispositivo de lei, para justificar sua rescisão (art. 485, V, do CPC), ainda que a jurisprudência do STF acerca da interpretação do mesmo texto legal venha, posteriormente, a fixar-se em sentido contrário;

d) isso não obstante, a Ação Rescisória nº 93.01.32811-9/DF foi julgada pelo TRF 1ª favoravelmente à União (fls. 220/233);

e) a contribuinte ingressou, então, com o Recurso Especial nº 93.965/DF (fls. 235/256), julgado pelo Superior Tribunal de Justiça também favoravelmente à União (fls. 258/279), decisão à qual a defendente opôs Embargos de Declaração (fls. 281/294);

f) contra o acórdão do TRF 1º, que acolheu a Ação Rescisória, a defendente interpôs, além do referido RESP 93.965/DF, Recurso Extraordinário

perante o STF (fls. 296/303); como o RE não foi admitido pela Presidência do TRF 1ª, a contribuinte apresentou Agravo de Instrumento nº 95.01.08772-9 (fls. 305/322);

g) algumas empresas integrantes do litisconsórcio no Mandado de Segurança nº 89/4469-9 ingressaram com Medida Cautelar visando obter efeito suspensivo de inscrições na Dívida Ativa, CADIN e Execução Fiscal; o pedido foi indeferido por decisão do Ministro Ari Pargendler do STJ (fls. 324/325);

h) na hipótese de a ação rescisória ser julgada favorável à União, serão "ex nunc" os efeitos da decisão rescindenda, dada a sua natureza constitutiva e não declaratória, não tendo a defendente obrigatoriedade de recolher nenhum dos referidos períodos-base autuados; e

i) no caso de o acórdão rescindendo vir a produzir efeito "ex tunc", não será devida qualquer cobrança de multa e juros de mora, nos termos do art. 151 do CTN e do art. 63 da Lei nº 9.430/96 c/c o art. 112 do CTN; ademais, os atos de homologação e constituição do crédito tributário só poderão produzir seus efeitos para os últimos cinco períodos-base anteriores à data de publicação do acórdão da Rescisória.

Na impugnação, ainda, a defendente aduziu, na linha de argumentação calcada na isenção, o seguinte:

a) a Lei nº 4.239, de 27/06/63, concedeu às empresas que se instalaram na área de atuação da SUDENE o direito à isenção do Imposto de Renda e adicionais não restituíveis sobre suas atividades;

b) a Lei nº 7.689/88 estabeleceu a alíquota de 8% para a CSLL (art. 3º) e, simultaneamente, reduziu a alíquota do Imposto de Renda de 35% para 30% (art. 10), com o objetivo de evitar a ocorrência de um ônus adicional de carga tributária para as empresas em geral;

c) a mesma Lei nº 7.689/88 instituiu a CSLL como despesa dedutível para fins do cálculo do Imposto de Renda, tudo isso com o fito de manter a mesma carga tributária para as empresas em geral; para as isentas, que estavam dispensadas do recolhimento do IR, a CSLL gerou um ônus indevido, na medida que passou a incidir sobre a mesma base de cálculo da isenção, ou seja, o lucro do exercício, antes de deduzir a provisão para o IR;

d) a defendente, na qualidade de empresa isenta do pagamento de IR, foi prejudicada, pois a isenção sobre o lucro do exercício foi pressuposto indispensável para a decisão empresarial de instalar sua planta industrial na área de atuação da SUDENE;

e) a Portaria SUDENE nº 1000/97 consolidou a legislação, isentando os empreendimentos industriais do imposto e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração; tendo a CSLL a mesma base de cálculo do lucro da exploração, é evidente que a instituição da CSLL modificou o direito à isenção da defendente;

f) a teor do art. 178 do CTN, as isenções são irrevogáveis enquanto persistirem o prazo e as condições que as motivaram; logo, a isenção do IR não pode ser frustrada com o surgimento de lei posterior instituindo contribuição que venha a incidir sobre a mesma base de cálculo do IR;

g) a IN 198/88, em seu art. 1º, letra "c", permitiu a exclusão da base de cálculo da CSLL dos valores decorrentes das exportações incentivadas, calculadas com base no art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77; é evidente o objetivo de garantir os benefícios que haviam sido concedidos pelo art. 1º do Decreto-lei nº 2.413/88;

h) a defendente tem o direito adquirido da não-incidência de qualquer carga tributária sobre o seu lucro, em virtude da fruição do gozo da isenção por prazo certo e sob condições onerosa; e

i) a incidência da CSLL sobre a totalidade do lucro antes do IR das pessoas jurídicas isentas configura-se numa tributação inconstitucional do Patrimônio, que deveria ser mantido isento, por prazo certo.

Ao final da peça impugnatória, no que respeita a diferença dos encargos de depreciação, amortização e baixa de bens da correção complementar IPC/BTNF Lei n.º 8.200/91, a defendente argüi a flagrante ilegalidade das disposições do § 2º do art. 41 do Decreto nº 332/91, que contrariam frontalmente o art. 2º da Lei n.º 7.689/88. Pede a total improcedência do auto de infração.

DA DECISÃO SINGULAR

O Delegado da DRJ em Salvador manteve integralmente o lançamento (fls. 364/385). Em suas razões de decidir, o julgador singular aduz, em síntese, o seguinte:

a) na data da lavratura do auto de infração (24/10/97), a defendente não estava amparada pela coisa julgada, uma vez que a Ação Rescisória fora julgada procedente pelo TRF 1ª e o recurso especial interposto, que já não impedia a execução do acórdão do TRF, nos termos do art. 497 do CPC, fora julgado pelo STJ favoravelmente à União (publicação no DJU de 20/10/97);

b) não é necessário esperar o trânsito em julgado da Ação Rescisória para, então, realizar o lançamento, porque o art. 489 do CPC, invocado pela defendente, trata dos efeitos quando da propositura da Ação Rescisória, e não dos efeitos do acórdão – o resultado da Ação;

c) a argumentação relativa ao cabimento da Ação Rescisória tem por foro competente o Poder Judiciário, por onde tramita;

d) o acórdão da Ação Rescisória tem os dois efeitos: o constitutivo e o declaratório; o "judicium rescidens" resultou no acolhimento do pedido e, com isso, criou (constituiu) uma situação jurídica nova ao desfazer a

autoridade da coisa julgada, tendo, por isso, efeito constitutivo; no "judicium rescisorium", o TRF reapreciou a matéria e, à medida que substitui a sentença primitiva, o acórdão terá a mesma natureza daquela, no presente caso, natureza declaratória, uma vez que restabeleceu a obrigação tributária, cujos efeitos é "ex tunc";

e) a partir de 23/10/95, data da publicação do acórdão do TFR 1ª julgando procedente a Ação Rescisória, foi restabelecido o vínculo "ex lege" de natureza obrigacional, ressurgindo a obrigação de recolher o tributo, dados os efeitos "ex tunc" da decisão;

f) os fatos geradores objeto do auto de infração, ocorridos em 31/12/95 e 31/12/96, são posteriores à data da publicação do acórdão rescisório, o que, por si só, afasta os aspectos da retroatividade levantados pela defendente em razão dos efeitos "ex tunc";

g) se o Recurso Especial não impede a execução do acórdão rescisório e não se verificando nenhuma das hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário prevista no art. 151 do CTN, é cabível a exigência de juros de mora e multa;

h) o art. 63 e §§ da Lei n.º 9.430/96 não se aplica retroativamente ao caso dos autos porque o lançamento não foi realizado para prevenir a decadência, pois a exigência da CSLL não estava suspensa em razão de a decisão judicial que considerou devido o tributo ter mais de 2 anos de publicada (23/10/95) quando foi lavrado o auto de infração (24/10/97), enquanto o citado dispositivo limita o prazo a trinta dias da publicação da sentença que considerar devido o tributo ou contribuição;

i) o art. 112 do CTN não se aplica porque não há dúvida quanto à tipificação do ilícito tributário – falta de recolhimento de CSLL sem respaldo legal ou judicial;

j) o art. 138 do CTN também não se aplica porque a denúncia espontânea tem de vir acompanhada do recolhimento do tributo e acréscimos devidos antes do início do procedimento de ofício, recolhimento esse não realizado;

k) decisão do STF, no julgamento do RE nº 138284-8 CE, repeliu a arguição de que a CSLL era um Adicional do Imposto de Renda travestido de contribuição; logo, a defendente tem direito somente à isenção do IR, a teor dos arts. 111, inciso II, e 177 do CTN;

l) a Lei nº 8.200/91 não contemplou a base de cálculo da CSLL; estando essa influenciada pela diferença entre o IPC e o BTN Fiscal, é lógico que a legislação determine a retirada dessa influência, o que foi feito pelo art. 41, § 2º, do Decreto nº 332/91; e

m) o § 2º do art. 41 do Decreto nº 332/91 não macula o princípio da legalidade nem o da tipicidade da tributação; logo, devem ser adicionados à base de cálculo da CSLL os encargos de depreciação, amortização e baixa de bens decorrentes da diferença IPC/BTN Fiscal computados no resultado (Lei nº 8.200/91).

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada da decisão singular em 23/10/98 (sexta-feira), conforme recibo de fls. 390, a defendente protocolou, no dia 23/11/98, o recurso voluntário (fls. 391/421), instruído, entre outros documentos, com cópia de sentença em mandado de segurança (fls. 449/452), que lhe dispensa o depósito recursal, no valor de trinta por cento do crédito tributário.

Na peça recursal, preliminarmente, argüi que a exigência do depósito recursal importa cerceamento ao direito de defesa, por ofensa aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa. Aduz, também, que a Receita

Federal desrespeitou as normas constitucionais já desde a autuação, por ter ela desrespeitado os princípio constitucional da coisa julgada.

No mérito, repisou os argumentos expendidos na peça impugnatória. Pediu que seu recurso voluntário seja apreciado a despeito de não ter efetuado o depósito recursal e que seja reconhecida a total improcedência do auto de infração.

A Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado da Bahia, em suas contra-razões (fls. 454), opinou pelo desprovimento do recurso, confirmando-se integralmente a decisão recorrida.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro EDISON PEREIRA RODRIGUES, Relator.

DA ADMISSIBILIDADE

O recurso é tempestivo. Está dispensado, por força de liminar em mandado de segurança (fls. 449/452), o depósito recursal, previsto no art. 33, § 2º, do Decreto nº 70.235/72, com a redação hoje dada pela Medida Provisória nº 1.973-67, de 26 de outubro de 2000.

O acórdão rescisório favorável à Fazenda Pública não transitou em julgado. Conforme extrato juntado às fls. 460/462, ainda aguardam decisão, no âmbito da Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, os embargos de divergência opostos pela defendente. Também aguarda o deslinde do feito no STJ o agravo de instrumento interposto pela defendente contra decisão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, que negara seguimento ao recurso extraordinário, conforme extrato de fls. 463/466.

Vê-se que a eficácia da coisa julgada é matéria ainda submetida à tutela autônoma e superior do Poder Judiciário. Considerando, entretanto, que a discussão judicial ora em curso foi iniciada pela Fazenda Nacional ao propor a ação rescisória, e que os recursos interpostos pela defendente na esfera judicial não têm efeito suspensivo, não vislumbro óbice para o exame da coisa julgada neste foro administrativo.

Conheço, portanto, do mérito do recurso voluntário. Não conhecerei da preliminar de cerceamento do direito de defesa pelas razões a seguir expostas.

DA PRELIMINAR

A recorrente argúi preliminar de cerceamento ao direito de defesa, em razão da exigência do depósito recursal.

Essa matéria foi submetida pela defendente à tutela autônoma e superior do Poder Judiciário. Em sentença prolatada em sede de mandado de segurança preventivo impetrado pela recorrente (fls. 449/452), juiz federal de primeiro grau reconheceu que a exigência do depósito recursal é incompatível com os princípios do contraditório e da ampla defesa.

Logo, tratando-se de matéria sob apreciação do Poder Judiciário por iniciativa da contribuinte, não conheço da preliminar de cerceamento ao direito de defesa.

A recorrente também argúi que a Receita Federal, já desde a atuação, desrespeitou o princípio constitucional da coisa julgada.

Embora a defendente tenha revestido sua irrisignação de um color de preliminar, a matéria pertine ao mérito do contencioso e nele será enfrentada.

DO MÉRITO

EFEITOS DA COISA JULGADA

A recorrente argúi estar desobrigada do pagamento da Contribuição Social, porque protegida pelo instituto da coisa julgada, feita em acórdãos prolatados em dois mandados de segurança, nos quais o TRF da 1ª Região reconheceu a inconstitucionalidade da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL), instituída pela Lei n.º 7.689/88. Arrima-se no art. 489 do Código de Processo Civil (CPC) para afirmar que esses acórdãos são eficazes e válidos juridicamente, mesmo depois de a União ingressar com Ação Rescisória. A seguir, sustenta exaustivamente o descabimento da Ação Rescisória na espécie.

O cabimento ou não da interposição de Ação Rescisória, com fulcro no inciso V do art. 485 do CPC ("violar literal disposição de lei"), contra decisão transitada em julgado no sentido da inconstitucionalidade da CSLL, em face de superveniente julgamento do STF contrário à coisa julgada, é matéria da mais alta indagação jurídica. No caso sob exame, a defendente aguarda apreciação pela Corte Especial do STJ dos embargos de divergência por ela opostos (fls. 460/462) à decisão da 2ª Seção do mesmo Tribunal, que entendeu cabível e procedente a rescisória (fls. 258).

Havendo decisão judicial para o caso em apreço, embora não transitada em julgado, no sentido da procedência da Ação Rescisória, descabe comentá-la nessa esfera administrativa, em face da tutela autônoma e superior do Poder Judiciário.

Cabe discutir no foro administrativo são os efeitos do acórdão rescisório, não transitado em julgado, sobre a coisa julgada no sentido da inconstitucionalidade da CSLL.

Perfilho a opinião do eminente processualista JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA ("Comentários ao Código de Processo Civil", Forense, 7ª ed., 1998, Vol. V, p. 184), segundo a qual é necessário o **trânsito em julgado** do acórdão rescisório para que se desconstituam os efeitos da coisa julgada.

Nesse mesmo diapasão, a posição do Ministro ARI PARGENDLER, manifestada no julgamento da Medida Cautelar visando obter efeito suspensivo de inscrições na Dívida Ativa, CADIN e Execução Fiscal (a Cautelar foi negada), nos seguintes termos (fls. 324):

"A tese articulada na petição inicial desta medida cautelar está, portanto, bem fundada; ou seja, embora julgada procedente a ação rescisória nas instâncias ordinárias (tanto na ação quanto nos embargos infringentes), nela ainda não há coisa julgada, subsistindo o provimento

judicial que desobriga as Autoras de recolher a Contribuição Social sobre o Lucro." (grifo da transcrição)

Corrobora esse entendimento a exigência de medida cautelar para suspender os efeitos da sentença rescindenda, introduzida pela Medida Provisória nº 1.577, de 10/07/97. Após sucessivas reedições, a Medida Provisória nº 1.984-21, de 28/08/2000, em seu art. 1º, ainda acrescentava o art. 4º-A na Lei nº 8.437, de 30/06/92 (a MP nº 1.984-22, de 27/09/2000, e a MP nº 1984-23, de 26/10/2000, não mais o acrescentam), cujo teor é o seguinte:

"Art. 4º-A. Nas ações rescisórias propostas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como pelas autarquias e fundações instituídas pelo Poder Público, caracterizada a plausibilidade jurídica da pretensão, poderá o tribunal, a qualquer tempo, conceder medida cautelar para suspender os efeitos da sentença rescindenda."

Na espécie dos autos, não há notícia da interposição de medida cautelar pela Fazenda Nacional para suspender os efeitos dos acórdãos rescindendos. Registre-se que, embora a Ação Rescisória tenha sido interposta em 08/11/93 (fls. 220), antes da edição da MP nº 1.577/97, o art. 4º-A da Lei nº 8.347 faculta ao tribunal a concessão **a qualquer tempo** da medida cautelar, uma vez caracterizada a plausibilidade jurídica da pretensão. À luz das decisões exaradas pelo TRF da 1ª Região e também pela 2ª Seção do STJ, está plenamente caracterizada a plausibilidade jurídica da pretensão da Fazenda Nacional no presente caso.

O acórdão rescisório é ainda objeto de apreciação no STJ. Se o resultado do julgamento nessa Corte for desfavorável à defendente, haverá ainda de manifestar-se o STF, dado o agravo de instrumento interposto.

Assim, ausentes o trânsito em julgado do acórdão rescisório e a medida cautelar suspendendo os efeitos dos acórdãos rescindendos, concluo que a

defendente ainda está acobertada pelos efeitos da coisa julgada feita nos acórdãos rescindendos.

O alcance dos efeitos da coisa julgada material, especialmente quando se trata de relações jurídicas tributárias, de natureza continuativa, é questão controvertida na doutrina e jurisprudência pátrias.

Perfilho a posição do eminente 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 manifestou:

"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 júízo.

.....

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 de 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 um 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 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."

(DJU 2 de 25/04/97, p. 27710) (grifo da transcrição)

Partindo da premissa de que a sentença resolve questão prática de aplicação de regra jurídica a fatos concretos já verificados, sua eficácia e a respectiva autoridade da coisa julgada não alcança exercícios futuros. Não se questiona, pois, a autoridade da coisa julgada, que não é atingida por decisão posterior do Supremo Tribunal Federal. Apenas se delimitam os seus efeitos, que não se projetam para fatos futuros, ainda não acontecidos.

Assim, os efeitos da coisa julgada que ainda acobertam a defendente não se projetam além do início do ano de 1992, quando foi provavelmente publicado o acórdão do TRF da 1ª Região que declarou a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 (fls. 213).

Os fatos geradores objeto do lançamento sob exame ocorreram nos anos-calendário 1995 e 1996, bem fora do guarda-chuva de proteção da coisa julgada, que se estendeu até o início de 1992. Ausentes, na espécie, qualquer das hipóteses de suspensão da exigibilidade previstas no art. 151 do CTN, o crédito tributário assim constituído é perfeitamente exigível, procedendo a cobrança de juros de mora e multa. O art. 63 da Lei nº 9.430/96 aqui não se aplica, porque pressupõe a suspensão da exigibilidade.

O art. 112 do CTN também não se aplica, porque inexistente dúvida quanto à tipificação do ilícito tributário. Trata-se de falta de recolhimento da CSLL sem respaldo legal ou judicial.

O art. 138 do CTN também não se aplica, porque a denúncia espontânea tem de vir acompanhada do recolhimento do tributo e acréscimos devidos antes do início do procedimento de ofício, recolhimento esse não realizado no caso em apreço.

Assim, no caso vertente, conclui-se que o lançamento não desrespeitou o princípio constitucional da coisa julgada. Mas tenho presente que a última palavra no caso será a do STJ ou mesmo do STF, a quem incumbirá inclusive delimitar os efeitos dos acórdãos rescindendos.

ISENÇÃO

A recorrente arguiu que a CSLL gerou um ônus indevido para a empresa isenta do Imposto de Renda, porque passou a incidir sobre a mesma base de cálculo da isenção, ou seja, o lucro do exercício, antes de deduzir a provisão para o IR.

Sem razão a recorrente.

O acórdão prolatado pelo STF, no julgamento do RE nº 138.284-8 CE, que julgou constitucional a Lei nº 7.689/88 (exceto seu art. 8º), repeliu, expressamente, a classificação de Adicional do Imposto de Renda que a defendente quer imputar à CSLL. Escreveu o relator, o eminente Ministro Carlos Velloso, em seu voto: "Nem seria possível a utilização do argumento no sentido de que teríamos, no caso, bis in idem – o lucro das pessoas jurídicas constituindo fato gerador do imposto sobre a renda e da contribuição – [...]".

Se o STF não reconhece a CSLL como um adicional do Imposto de Renda, e a isenção da SUDENE usufruída pela recorrente diz respeito tão-somente

ao Imposto de Renda e seus adicionais (docs. de fls. 332 a 344), não se pode interpretar de forma extensiva a legislação que trata de isenção, a teor do art. 111, II, do CTN.

O art. 177, I, do CTN coloca uma pá de cal na pretensão da defendente, ao enunciar que a isenção não é extensiva aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

Portanto, a isenção de que goza a recorrente limita-se ao Imposto de Renda. A incidência da CSLL sobre o lucro, inclusive sobre o lucro da exploração, é perfeitamente legal.

A pretensão da defendente, no sentido de que teria "direito adquirido à não-incidência de qualquer carga tributária sobre seu lucro", é típica de contrato administrativo na esfera de licitações, concessões e permissões.

Ao tratar de reajuste dos contratos, o § 5º do art. 65 da Lei nº 8.666/93 reza que "Quaisquer tributos ou encargos legais criados, alterados ou extintos, bem como a superveniência de disposições legais, quando ocorridas após a data de apresentação da proposta, de comprovada repercussão nos preços contratados, implicarão a revisão destes para mais ou para menos, conforme o caso" (grifei).

No mesmo diapasão está a Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9.472/97). O § 4º do art. 108, ao tratar do reajuste e revisão das tarifas, dispõe que "A oneração causada por novas regras sobre os serviços, pela álea econômica extraordinária, bem como pelo aumento dos encargos legais ou tributos, salvo o Imposto sobre a Renda, implicará a revisão do contrato" (grifei).

Vê-se que os contratantes com o Poder Público têm direito à revisão dos preços, caso haja criação ou alteração de tributos, exceto o Imposto de Renda. Ocorre que, no caso sob exame, a relação jurídica entre a União e a defendente não é contratual.

PAULO DE BARROS CARVALHO ("Curso de Direito Tributário", Saraiva, 8ª ed., 1996, p. 327 e ss.) comenta que o instituto da isenção tem sido objeto de muitas construções científicas que se propuseram relatar a figura em todos os seus aspectos. Pois bem. Nenhuma das teorias sobre a isenção citadas pelo respeitado jurista sequer cogita de outorgar natureza contratual à regra jurídica da isenção.

Logo, a recorrente, definitivamente, não tem direito adquirido à não-incidência de qualquer carga tributária sobre seu lucro. Sob esse aspecto, nada há a reparar no lançamento.

DIFERENÇA IPC/BTNF ANO DE 1990

A acusação fiscal é de que a empresa não recolheu a CSLL cuja base de cálculo decorre dos encargos de depreciação, amortização e baixas de bens correspondentes à diferença de correção monetária entre o IPC e o BTNF computados em contas de resultado do período-base.

A recorrente argúi a flagrante ilegalidade das disposições do § 2º do art. 41 do Decreto nº 332/91, que contrariam frontalmente o art. 2º da Lei nº 7.689/88.

A razão, nessa matéria, está com a recorrente.

Sobre a base de cálculo da Contribuição Social, o art. 2º da Lei nº 7.689/88, com a modificação introduzida pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 12/04/90, assim estabelece:

“Art. 2º - A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º - Para efeito do disposto neste artigo :

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela :

1 – adição do resultado negativo da avaliação de investimento pelo valor de patrimônio líquido;

2 – adição de valor de reserva de reavaliação, baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;

3 – adição do valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, exceto a provisão para o imposto de renda;

4 – exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

5 – exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

6 – exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso do período-base.

§ 2º- No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.” (grifei)

Vê-se que a base de cálculo da Contribuição Social parte do resultado do exercício, apurado de acordo com os princípios da legislação comercial, e que recebe os ajustes expressamente previstos na lei fiscal.

O art. 3º da Lei nº 8.200/91 dispõe sobre o tratamento a ser dado à parcela de correção monetária das demonstrações financeiras relativa ao período-base de 1990 e que corresponde à diferença verificada no ano de 1990 entre a variação do IPC e a do BTNF **em relação ao lucro real**, não fazendo qualquer alusão ao lucro líquido ou resultado contábil, ponto de partida para apuração da Contribuição Social.

O Decreto nº 332/91, ao regulamentar a Lei nº 8.200/91, coerentemente com o disposto no art. 3º da Lei, admitiu, no art. 39, a dedutibilidade, para fins de apuração do lucro líquido, da diferença IPC/BTNF nos encargos de depreciação, amortização, exaustão ou no custo dos bens baixados a qualquer título e determinou (§ 1º) sua adição para efeito de apuração do lucro real. Vê-se que estabeleceu as regras dentro dos limites da lei.

Contudo, no § 2º do art. 41, ao determinar a adição ao lucro líquido dos valores referidos no art. 39, para efeito de apuração da base de cálculo da Contribuição Social, o referido Decreto estabeleceu comando sem respaldo na lei.

Com efeito, a Lei nº 7.689/88, quando criou a Contribuição Social sobre o Lucro incidente sobre o resultado contábil ou o lucro líquido antes da dedução da provisão para o Imposto de Renda, procurou uma base de cálculo diferente daquela do lucro real, para não incidir em bitributação.

Sendo distintas as bases de cálculo de Contribuição Social e de IRPJ, e tendo o art. 3º da Lei nº 8.200/91, regulamentado pelo art. 39 do Decreto nº 332/91, determinado **ADIÇÃO AO LUCRO REAL** da diferença IPC/BTNF nos encargos de depreciação, amortização, exaustão ou no custo dos bens baixados a qualquer título, não pode o § 2º do art. 41 do mesmo Decreto estender essa determinação para **ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO** da mesma diferença IPC/BTNF, pois estaria aplicando à base de cálculo da Contribuição Social **ADIÇÃO** que a lei previu apenas para o IRPJ. Ao não distinguir as bases de cálculo, o Decreto, em última análise, modificou a base de cálculo da Contribuição Social, equiparando-a ao lucro real.

Ao assim proceder, as disposições do § 2º do art. 41 do Decreto nº 332/91 feriram frontalmente o art. 97, inciso IV, do Código Tributário Nacional, segundo o qual somente a lei pode estabelecer a base de cálculo do imposto. Essa reserva legal estende-se às contribuições sociais por força art. 149 c/c o art. 146, III, ambos da Constituição Federal.

Nesse sentido, tem se firmado a jurisprudência desta Primeira Câmara, a exemplo dos Acórdãos nº 101-91.705/97, 101-91.539/97, 101-92.154/98, 101-92.120/98 e 101-93.033/2000.

Portanto, deverá ser excluída do lançamento a base de cálculo decorrente da diferença IPC/BTNF-1990.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para excluir a base de cálculo decorrente da diferença IPC/BTNF-1990.

É o meu voto.

Brasília (DF), em 10 de novembro de 2000.


EDISON PEREIRA RODRIGUES - RELATOR