



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10650.000411/2002-74
Recurso nº. : 132.935
Matéria : CSLL - Exs: 1998 a 2002
Recorrente : UBERDIESEL UBERABA DIESEL LTDA.
Recorrida : 1ª TURMA DRJ em JUIZ DE FORA - MG
Sessão de : 05 de novembro de 2003
Acórdão nº. : 101-94.419

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - DECADÊNCIA- Por se tratar de tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação, expirado cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

COISA JULGADA MATERIAL EM MATÉRIA FISCAL- A decisão transitada em julgado em ação judicial relativa a matéria fiscal não faz coisa julgada para exercícios posteriores, eis que não pode haver coisa julgada que alcance relações que possam vir a surgir no futuro, mormente no caso de alteração da norma legal de regência.

MULTA ISOLADA – Os incisos I e II “caput” e os incisos I, II, III e IV, § 1º., do art. 44, da Lei n. 9.430/96, devem ser interpretados de forma sistemática, sob pena da cláusula penal ultrapassar o valor da obrigação tributária principal, constituindo-se num autêntico confisco e num “bis in idem” punitivo, em detrimento do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária.

Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por UBERDIESEL UBERABA DIESEL LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação aos meses de janeiro e fevereiro de 1997 e, quanto ao mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso para excluir da tributação a multa isolada, vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni e Paulo Roberto Cortez (Relator). Designado

para redigir o voto vencedor o Conselheiro Valmir Sandri, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE



VALMIR SANDRI
RELATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 2.0 FEV 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

RECURSO Nº.: 132.935
RECORRENTE: UBERDIESEL UBERABA DIESEL LTDA.

RELATÓRIO

UBERDIESEL UBERABA DIESEL LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 246/260, do Acórdão nº 1.994, de 17/09/2002, prolatado pela Colenda 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora - MG, fls. 306/316, que julgou procedente o crédito tributário constituído no auto de infração de CSLL, fls. 188.

A exigência fiscal trata da aplicação multa isolada prevista no artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, pela falta de recolhimento da CSLL sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta, conforme relatado na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 184):

"Em resposta de 04/01/2002 (item 1/b), a empresa informou apenas que entende estar desobrigada do recolhimento da CSLL devido a decisão judicial favorável a ela. Importante relatar que em correspondências datadas de 05/10/2001 e 25/10/2001, o contribuinte sustenta que possui acórdão transitado em julgado do TRF/1ª Região, no sentido de declarar a inexistência de relação jurídico-obrigacional, desde o ano-calendário de 1989 (exercício 1990), que obrigue a recolher a CSLL exigida pela Lei 7.689/88 e alterações posteriores.

A Procuradoria da Fazenda Nacional entrou então com pedido de Ação Rescisória, cuja decisão favorável ao Fisco Federal deu-se em 09/03/2001 (trânsito em julgado). O contribuinte entende que somente a partir de março de 2001 estaria obrigado ao recolhimento da CSLL.

A Fiscalização, com base na Ação Rescisória ganha pela Fazenda Nacional e tendo em vista também que a relação jurídica do contribuinte com o Fisco possui caráter continuativo, sobrevindo modificação no estado de fato ou de direito (art. 471-I do Código de Processo Civil), procedeu então à constituição do crédito tributário referente à multa isolada devida pelo não recolhimento mensal da CSLL dos meses dos anos-calendário de 1997, 1998, 1999, 2000 e janeiro e fevereiro/2001 (lucro real anual)."



Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 204/215.

1ª Turma da DRJ/Juiz de Fora, decidiu pela manutenção do lançamento, conforme acórdão acima mencionado, cuja ementa tem a seguinte redação:

"CSLL

Anos-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO. *Constatada a infração à legislação tributária, cabe à autoridade fiscal efetuar o lançamento de ofício em conformidade com as determinações expressas em normas legais e administrativas, não sendo possível na esfera administrativa a discussão de eventuais imperfeições porventura contidas nessas normas.*

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. *Uma vez constatado que o contribuinte deixou de efetuar o recolhimento obrigatório da CSLL sobre a base estimada, sem demonstrar que essa não era devida, é cabível o lançamento da multa de ofício isolada.*

AÇÃO RESCISÓRIA. DECISÃO JUDICIAL. EFEITOS. *Restabelecido o vínculo jurídico obrigacional "ex lege" em razão da rescisão da decisão judicial que desobrigava a contribuinte do recolhimento da CSLL, é cabível o lançamento de ofício que trate da matéria objeto da ação rescisória.*

COISA JULGADA. LEI NOVA. *A decisão judicial sobre relação tributária continuativa não tem força de coisa julgada em face ao advento de novas normas legais que alterem essa relação.*

LANÇAMENTO PROCEDENTE"

Ciente da decisão de primeira instância em 03/10/2002 (fls. 245-v), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário em 29/10/2002 (protocolo às fls. 246), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que a Fazenda Nacional pretende dar à rescisória efeitos retroativos, efeitos ex tunc, e isso inverte a lógica e a racionalidade de todo o ordenamento jurídico e desrespeita,



solenemente, o princípio da segurança jurídica, bem maior que podem aspirar povos desenvolvidos;

- b) que ocorreu a decadência dos créditos tributários referentes ao ano-calendário de 1996, valores que devem ser excluídos do lançamento em questão, caso subsista a questão;
- c) que, sendo matéria de ordem pública, a decadência pode ser alegada em qualquer fase processual e, até mesmo conhecida de ofício pelo julgador;
- d) que a cobrança da multa isolada prevista na Lei nº 9.430/96, deve ser afastada, pois em total desacordo com o art. 113 do CTN, lei complementar de normas gerais;
- e) que a multa cobrada com base no mencionado dispositivo é confiscatória, indo de encontro ao princípio do não-confisco albergado pelo inciso XXII do art. 5º c/c inciso IV do art.150, ambos da CF/88;
- f) que a multa isolada incide sobre a mesma base de cálculo da multa moratória prevista no inciso I do art. 44 da Lei n. 9430/96, o que é vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro, vulnerando, de fato, o direito de propriedade dos contribuintes;
- g) que somente o descumprimento de obrigação acessória gera a aplicação da multa isolada, na medida em que o descumprimento de obrigação principal já é sancionado pela incidência de multa moratória, sob pena de se cobrar multa sobre multa, bis in idem. O pagamento de tributos não é, nos termos do art. 113 do CTN, obrigação acessória. Por isso, o não pagamento de tributos não pode ensejar aplicação de multa isolada, especialmente quando esse pretensão pagamento não foi efetivado em razão de a impugnante ser detentora de título judicial que a desobrigava a tanto;
- h) que, tendo em vista o fato de que a cobrança da multa isolada pressupõe a prática de um ato ilícito, indaga-se: se a recorrente agiu em estrito cumprimento de decisão judicial transitada em julgado, qual foi o ilícito cometido?

Às fls. 275, o despacho da DRJ em Juiz de Fora, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o Relatório.



VOTO VENCIDO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ , Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como visto do relatório, a matéria posta em discussão na presente instância trata da aplicação da multa isolada pela falta de pagamento pelo regime de estimativa da CSLL, nos meses de competência de janeiro, fevereiro, abril a agosto, e outubro de 1997; janeiro a dezembro de 1998; janeiro a agosto e outubro a dezembro de 1999; janeiro a maio e julho a novembro de 2000; janeiro e fevereiro de 2001, constatada pela fiscalização após o encerramento do ano-calendário.

A recorrente, suscita em seu recurso voluntário a preliminar de decadência, tendo em vista que o lançamento tributário alcança os meses de janeiro e fevereiro do ano-calendário de 1997, enquanto que o crédito tributário foi constituído em 04/04/2002.

De acordo com a jurisprudência deste Colegiado, no tocante aos meses de janeiro e fevereiro de 1997, o lançamento não pode subsistir, porquanto, inegavelmente, operou-se a decadência do direito do Fisco para constituição do crédito tributário.

Por tratar-se de penalidade aplicada pela falta de recolhimento da contribuição social sobre o lucro líquido, o prazo decadencial para o lançamento de ofício deve obedecer a mesma sistemática. Assim, deve-se considerar para a exigência da multa isolada, o mesmo prazo previsto pela legislação para a CSLL.

A respeito da contribuição social sobre o lucro líquido, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, em sessão de 01/07/92, ao apreciar o Recurso Extraordinário no 138.284- CE, por unanimidade, declarou inconstitucional o art. 8º, e constitucionais os artigos 1º, 2º e 3º da Lei 7.689/88, um dos argumentos levantados para argüir a inconstitucionalidade foi a necessidade de a contribuição ser veiculada



por lei complementar. Rejeitando o argumento, assim se manifestou o Relator, Ministro Carlos Velloso:

"Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N. (art. 146, III, ex vi do disposto no art. 149). Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar: porque não são impostos, não há exigência no sentido de que seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos em lei complementar (art. 146, III, a). A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, "b"). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições para-fiscais (C.F., art. 146, III, b; art. 149)."

Esta Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes já firmou jurisprudência no sentido de que, nos casos de lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é o primeiro dia após a ocorrência do fato gerador.

Entre outros julgados, transcrevo a ementa do Acórdão nº 101-93.783, de 21 de março de 2002, com a seguinte redação:

"PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. A Câmara Superior de Recursos Fiscais uniformizou jurisprudência no sentido de que, a partir da Lei nº 8.383/91, o IRPJ sujeita-se a lançamento por homologação. Assim, sendo, o prazo para efeito da decadência é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Recurso provido."

No voto condutor do referido acórdão, a ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni tece seguintes considerações sobre o tema:

"Assim, excetuada a hipótese de tributo cujo lançamento seja, por natureza, de ofício, e sem considerar os casos de dolo, fraude ou simulação, uma análise sistemática do CTN nos mostra que a legislação de cada tributo determina que, ocorrido o fato gerador, o sujeito passivo:



a) preste à autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, aguardando que aquela autoridade efetue o lançamento para, então, pagar o crédito tributário (art. 147); ou

b) apure por si mesmo o tributo e faça o respectivo pagamento, independentemente de prévio exame da autoridade administrativa (art. 150).

No caso da letra 'a' (lançamento por declaração), a ocorrência de omissão ou inexatidão na declaração ou nos esclarecimentos solicitados (art. 149, II, III e IV) dá ensejo ao lançamento de ofício, desde que não extinto o direito da Fazenda Nacional (art. 149, § único), o que só pode ser feito no prazo de cinco anos contados: (1) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado, nos casos de falta de declaração ou de entrega da declaração após esse termo; (2) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado por vício formal o lançamento anterior, se for esse o caso; ou (3) da data da entrega da declaração, se essa foi entregue antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado.

No caso da letra 'b' (lançamento por homologação), ocorrido o fato gerador a autoridade administrativa tem o prazo de cinco anos para verificar a exatidão da atividade exercida pelo contribuinte (apuração do imposto e respectivo pagamento, se for o caso) e homologá-la. Dentro desse prazo, apurando omissão ou inexatidão do sujeito passivo no exercício dessa atividade, a autoridade efetua o lançamento de ofício (art. 149, V). Decorrido o prazo de cinco anos sem que a autoridade tenha homologado expressamente a atividade do contribuinte ou tenha efetuado o lançamento de ofício, considera-se definitivamente homologado o lançamento e extinto o crédito (art. 150, § 4º), não mais se abrindo a possibilidade de rever o lançamento."

A Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, também, tem decidido que a partir do ano-calendário de 1992 os tributos são devidos mensalmente, na medida em que os lucros forem auferidos (artigo 38 da Lei nº 8.383/91) e que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento, independentemente de pagamento dos tributos, já que o sujeito passivo pode apurar prejuízo num determinado mês.

Entre outros, pode ser citado o Acórdão nº 108-05.241, de 15/07/98, assim ementado:



“LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), a contribuição social sobre o lucro (CSSL), o imposto de renda incidente sobre o lucro líquido (ILL) e a contribuição para o FINSOCIAL são tributos cujas legislações atribuem ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, pelo que amoldam-se à sistemática de lançamento impropriamente denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (173 do CTN), para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador, ressalvada a hipótese de existência de multa agravada por dolo, fraude ou simulação. Preliminar acolhida. Exame de mérito prejudicado.”

No mesmo sentido, a Egrégia Sétima Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes firmou jurisprudência sobre a matéria, cabendo citar o Acórdão nº 107-06.842, de 17/10/2002, Relator o ilustre Conselheiro Natanael Martins, cuja ementa tem a seguinte redação:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DECADÊNCIA - CSSL – CTN, ART. 150, PAR. 4º. – APLICAÇÃO – Tendo a Suprema Corte, de forma reiterada, proclamado a natureza tributária das contribuições de seguridade social, determinando, pois, em matéria de decadência, a lei e o direito aplicável, por força do que dispõe o art. 146, III, b da Constituição Federal, aplicam-se as regras do CTN em detrimento das dispostas na Lei Ordinária 8.212/91. Interpretação mitigada do disposto na Portaria MF 103/02, isto em face do disposto na Lei 9.784/99 que manda o julgador, na solução da lide, atuar conforme a lei e o Direito. Portanto, deve-se reconhecer, a favor da recorrente, a decadência do direito da Fazenda Pública, relativamente aos anos-calendário de 1992 e 1993, efetuar o lançamento.”

A CSSL lançada tem natureza tributária e seu prazo decadencial também se rege pelo CTN, sendo igualmente de cinco anos. Nesse sentido, vale transcrever trecho do voto do eminente Ministro Carlos Velloso, proferido no julgamento do RE 138.284-8/CE pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal em sessão de 1º de julho de 1992:



"As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a.1. contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições previdenciárias, as contribuições do FINSOCIAL, as da Lei 7.689, o PIS e o PASEP (C.F., art. 239) [...]"

(.....)

Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N. (art. 146, III, ex vi do disposto no art. 149). [...] A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, 'b'). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (C.F., art. 146, III, b; art. 149)".

O voto acima citado evidencia que o art. 146, III, "b", da Constituição Federal incumbe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre decadência em matéria tributária. A Lei nº 8.212/91, cujo art. 45, I, fixa em dez anos o prazo decadencial para a Seguridade Social constituir o crédito tributário, é lei ordinária.

Corroboram esse entendimento diversas manifestações do Egrégio Supremo Tribunal Federal, o que se atesta pela transcrição de trechos de votos da lavra do Ministro Ilmar Galvão, proferidos, respectivamente, no julgamento dos já citados RE nº 146.733/SP e Ação Declaratória de Constitucionalidade 1-1/DF:

"A contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88 está prevista no art. 195 da Constituição Federal.

O dispositivo e seus incisos e parágrafos definem o tributo (caput), os contribuintes (inciso I e parágrafo 8º) e a base de cálculo.

Nada deixaram, como se vê, para eventual lei complementar, que, assim, não faz falta. A sua instituição, por isso, pôde ser autorizada por meio de lei (ordinária), no caput do art. 195, sendo certo que as «normas gerais» a que está sujeita não de ser encontradas na lei complementar que, entre nós, já regula a matéria prevista no art. 146, III, b, da CF."

"Na verdade, no que tange à base de cálculo, as vedações constitucionais são circunscritas às hipóteses de taxas



relativamente aos impostos (art. 145, par. 2º) e de impostos da competência residual da União, no que diz respeito aos demais impostos, federais, estaduais ou municipais (art. 154, I).

Não referem, pois, às contribuições sociais, como as de que se trata, em relação as quais se limitou, no art. 149, a declarar sujeitas às normas do artigo 146, III e 150, I e III, além do disposto no art. 195, par. 6º."

Deve-se ressaltar ainda, que a jurisprudência deste Colegiado é pacífica no sentido de que a aplicação do § 4º do art. 150 do CTN pressupõe o lançamento por homologação e, assim sendo, deve ser acolhida a preliminar de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro e fevereiro de 1997.

MÉRITO

Quanto ao mérito, a recorrente argüi que estaria desobrigada do pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, porque estaria protegida pelo instituto da coisa julgada feita em acórdãos prolatados a seu favor. A União Federal ajuizou Ação Rescisória obtendo decisão favorável, cujo trânsito em julgado deu-se em 09/03/2001.

A respeito dos efeitos da coisa julgada em matéria tributária, este Primeiro Conselho de Contribuintes tem apreciado constantemente recursos que tratam da matéria, especialmente a respeito da constitucionalidade da contribuição social sobre o lucro das empresas.

A sentença judicial resolve questão com respeito a aplicação da regra jurídica a fatos concretos já ocorridos, declara a inexistência de relação jurídica que se pretende já existente, não alcançando exercícios futuros.

É claro que não se questiona a autoridade da coisa julgada, que não é atingida por decisão posterior do Supremo Tribunal Federal. Apenas seus efeitos se delimitam para os fatos já ocorridos, não se projetando para os fatos futuros que vierem a ocorrer.



Sobre essa matéria o E. Supremo Tribunal Federal assim decidiu:

"ICM – Coisa julgada. Declaração de intributabilidade. Súmula 239 – A declaração de intributabilidade, no pertinente a relações jurídicas originadas de fatos geradores que se sucedem no tempo, não pode ter o caráter de imutabilidade e de normatividade a abranger eventos futuros.

Recurso extraordinário conhecido e provido." (RE 99435-M).

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

"..... Na verdade, a declaração de intributabilidade, no pertinente a relações jurídicas originadas de fatos geradores que se sucedem no tempo, não pode ter o caráter de imutabilidade e normatividade a abranger os eventos futuros. A exigência de tributos advinda de fatos impositivos posteriores aos que foram contemplados em determinado julgado, embora se verifique entre as mesmas partes, e seja o mesmo tributo, abstratamente considerado, ou não apresenta o mesmo objeto e causa de pedir que a demanda anteriormente decidida. Esse o sentido da Súmula 239, com a qual conflita o acórdão recorrido."

Na Ação Rescisória nº 1.349-9-MG, relativa à mesma lide, o relator, Ministro Carlos Madureira 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, influência sobre fatos que venham a ocorrer depois (in Derecho Processual Civil, pag. 390, tradução espanhola de 1936)" Ementário 1.143-2).



Ainda sobre o alcance dos efeitos da "coisa julgada" de sentença em ação declaratória relativa à inconstitucionalidade da Contribuição Social sobre o Lucro, o Juiz Paulo Roberto de Oliveira Lima, do TRF da 5ª Região, ao negar liminar em ação cautelar incidental a ação rescisória proposta pela Fazenda Pública, assim se pronunciou:

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

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

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

Pelo exposto, nego a liminar." (D.J.U. 2 de 25/04/97, p. 27710).

Caso idêntico já foi objeto de julgamento nesta Câmara, na sessão de 09 de julho de 2002, Acórdão nº 101-93.879, relator o eminente Conselheiro Kazuki Shiobara, cuja ementa tem a seguinte redação:



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

Tomo a liberdade de transcrever os ensinamentos daquele voto:

"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.

Os fatos geradores objeto do lançamento sob exame ocorreram nos anos-calendário encerrados em 31 de dezembro de 1992 a 1994, 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 prevista no artigo 151 do CTN, o crédito tributário assim constituído é perfeitamente exigível, procedendo a cobrança de juros de mora e multa. O artigo 63 da Lei nº 9.430/96 aqui não se aplica, porque está condicionada a prévia suspensão da exigibilidade.

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

O artigo 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, concluo 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 rescindendo."

Cabe destacar ainda, os julgados desta Primeira Câmara, conforme as ementas abaixo, nos quais igualmente foi negado provimento aos recursos dos contribuintes:

"Acórdão nº 101-92.167

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

"Acórdão nº 101-92.593

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

Este Primeiro Conselho de Contribuintes vem se firmando pela impossibilidade, em matéria tributária, da perenidade da coisa julgada, sobretudo já tendo o Supremo Tribunal Federal, firmado o juízo definitivo de constitucionalidade, como o fez relativamente à contribuição social sobre o lucro, apenas declarando a sua inexigibilidade no período base de 1988.

A Egrégia Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em duas oportunidades, apreciou a mesma matéria, tendo decidido também de forma contrária às pretensões dos contribuintes, como se pode ver das ementas abaixo:

"Acórdão nº 108-05.225

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - INEXIGIBILIDADE MANIFESTADA EM DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO - EFEITOS DA COISA JULGADA.

....

RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUATIVA - PERENIDADE - LIMITE TEMPORAL: Não são eternos os efeitos da decisão



judicial transitada em julgado, proferida por Tribunal Regional Federal, que afasta a incidência da Lei 7.689/88 sob o fundamento de sua inconstitucionalidade. Ainda que se admitisse a tese da extensão dos efeitos dos julgados nas relações jurídicas continuadas, esses efeitos sucumbem ante o pronunciamento definitivo e posterior do STF em sentido contrário, como também sobrevivendo alteração legislativa da norma impugnada".

"Acórdão nº 108-05.696

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - AFASTAMENTO POR MANDADO DE SEGURANÇA - COISA JULGADA - PERÍODOS POSTERIORES - ALTERAÇÃO DA LEGISLAÇÃO - Não é possível considerarem-se eternos os efeitos da decisão que não é sobre lei em tese, mas sobre fatos definidos e sobre fatos definidos e sobre os quais existe direito líquido e certo, ainda mais quando a lei que fundamentou o pedido (Lei 7.689/88) ter sido corroborada por lei complementar (Lei Complementar 70/01, art. 11), uma das falhas da suposta inconstitucionalidade".

Das decisões acima relacionadas verifica-se que, apesar da dificuldade do tema, este Conselho de Contribuintes tem jurisprudência firmada a respeito da impossibilidade, em matéria tributária, da perenidade da coisa julgada em relação a períodos futuros, sobretudo já tendo a Suprema Corte, guardiã da Constituição, firmado o juízo definitivo de constitucionalidade, como o fez relativamente à contribuição social sobre o lucro, apenas declarando a sua inexigibilidade no período-base de 1988.

Também sobre a matéria ora em discussão necessário se faz mencionar o voto proferido pelo ilustre Conselheiro Natanael Martins no Acórdão nº 107-05.919, de 15/03/00, dentre os ensinamentos ali exarados, podemos citar:

"A Constituição, a par de garantir o respeito aos efeitos da coisa julgada, dentre seus princípios vetores, pugna por uma sociedade justa e solidária (art. 3º), pelo respeito à isonomia (art. 5º), pela livre concorrência (art. 170, IV) etc., de sorte que não vejo como se admitir, sem negar os citados princípios e outros mais, que alguém, em detrimento do universo dos demais contribuintes, possa deixar de pagar tributo declarado constitucional pela Suprema Corte.



Daí porque tenho como correta e absolutamente aplicável ao caso sub judice, máxime porque se trata de discussão travada em sede de mandado de segurança, a súmula 239 do STF, verbis:

"Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores"

Assim, resolvido o aspecto tributário relativo à coisa julgada, vimos de ver que o lançamento em questão trata exclusivamente da multa isolada pela falta de antecipação da CSLL, cujo enquadramento legal se deu com base no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição.

(...);

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(...);

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

(...);"

Tendo a contribuinte optado pela apuração anual do lucro real, deveria efetuar, nos períodos em questão, recolhimentos mensais da contribuição social sobre o lucro líquido, calculados por estimativa, com base nos balancetes de suspensão e/ou redução, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.430 de 1996.

Por conseguinte, a infração está devidamente caracterizada, pois a contribuinte deixou de recolher a contribuição devida nos meses em questão, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal, sendo que a fiscalização limitou-se a rever essas bases e apurar a citada contribuição, determinada sob base de cálculo estimada que não foram recolhidas na época própria e aplicar a multa prevista em lei sobre os valores encontrados.



Por outro lado, a multa aplicada não tem a natureza de confisco, sendo tão-somente uma sanção por ato ilícito, ou seja, por descumprimento da lei fiscal.

O confisco, como limitação ao poder de tributar do legislador ordinário, estabelecido na Constituição Federal, art. 150, IV, refere-se a tributo e não às penalidades por infrações figuras que são distintas entre si, por definição legal (CTN, art. 3º).

Confirmam-se os textos citados:

Art. 3º do CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966):

"Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."

Constituição Federal de 1988 - Seção II - das limitações do poder de tributar:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...);

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;"

Com base nas considerações acima, voto no sentido de acolher a preliminar de decadência em relação aos meses de janeiro e fevereiro de 1997 e, quanto ao mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 05 de novembro de 2003


PAULO ROBERTO CORTEZ

VOTO VENCEDOR

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator-Designado

Ao que pese o brilhantismo do voto proferido pelo Ilustre Relator em relação as matérias discutidas nos presentes autos, tenho para mim, com a *máxima vênia*, opinião divergente tão-somente em relação a exigência da multa isolada prevista no inciso IV, § 1º., art. 44 da Lei 9.430/96.

Isto porque, conforme se verifica do Auto de Infração, exige-se concomitantemente duas penalidades sobre a Contribuição Social sobre o Lucro que deixou de ser recolhida, ou seja, multa isolada pelo não recolhimento da contribuição social apurada mensalmente por estimativa, capitulada no inciso IV, § 1º, art. 44, da Lei nr. 9.430/96, e multa de ofício lançada com base na CSLL devida no ajuste anual, capitulada no inciso I, art. 44, do mesmo diploma legal.

Logo, estamos diante de duas penalidades, ou melhor, de um “bis in idem” punitivo, ao arrepio do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária, porquanto estão sendo exigidas cumulativamente duas multas de ofício sobre uma mesma irregularidade, qual seja, a falta de pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida no ano-calendário de 2000.

Pois bem, analisando o dispositivo legal de forma sistemática, tenho para mim que não há como se sustentar tal exigência, porquanto não vislumbro no artigo em referência, autorização legal para que o Fisco lance concomitantemente duas penalidades sobre uma única infração – deixar de recolher a CSLL –, de vez que a norma sancionadora autoriza apenas o lançamento da multa de ofício nos casos das infrações previstas nos incisos I, II, III e IV, do § 1º, do artigo 44, da Lei n. 9.430/96.

Assim, para o caso da penalidade prevista no inciso I, do artigo 44, trata-se de norma geral que estabelece o percentual da penalidade a ser aplicada para os casos de falta de pagamento, pagamento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, falta de declaração e/ou declaração inexata, enquanto



que os incisos I, II, III e IV, do § 1º. do citado artigo, tratam especificamente das infrações que irão suportar aquela penalidade.

Desta forma, qualquer penalidade que venha a ser atribuída ao contribuinte por infrações porventura praticada, deverá necessariamente estar capitulada no inciso I, *caput*, do art. 44, com um dos incisos previstos no parágrafo 1º do mesmo diploma legal, pois, se assim não for, estar-se-á exigindo penalidade em duplicidade sobre um mesmo ilícito tributário, tendo em vista a utilização de dois critérios diferentes para a apuração do tributo supostamente devido.

De outra forma, estar-se-ia exigindo duas penalidades, sendo a primeira incidente sobre uma “antecipação” que não se pode chamar de tributo, pois insuficientes em si para fazer surgir a obrigação tributária, de vez que pendente o fato gerador, e a segunda ao final do ano-calendário, momento em que se considera consumado este fato, pela ocorrência das circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios, conforme definido no art. 116 do CTN.

Ou seja, a exigência das penalidades impostas no presente auto de infração torna a questão no mínimo teratológica, pois, exige-se do contribuinte uma penalidade sobre uma “antecipação” de um suposto tributo que deixou de ser recolhido mensalmente, e outra sobre o total do tributo efetivamente devido a época do fato gerador – final do ano-calendário - , ou seja, o contribuinte esta sendo penalizado com duas penalidades quando na verdade cometeu apenas um ilícito, no caso, deixar de recolher o tributo devido.

Exemplificando, por se tratar de norma tipicamente sancionatória, a situação em questão se assemelharia ao crime de homicídio no Digesto Penal, em que o individuo seria duplamente condenado, inicialmente pela tentativa de homicídio, e posteriormente pelo homicídio efetivamente praticado, hipótese esta kafkaniana.

O fato é que, se mantida a interpretação do Fisco no sentido de aplicar duas penalidades sobre uma única infração – não pagamento da CSLL –, além de se estar ferindo o princípio da legalidade, estará legitimando-se o enriquecimento sem



causa por parte do Erário Público, em detrimento do patrimônio do contribuinte, pois, tal penalidade ultrapassa em muito o valor do crédito tributário principal.

Este "excesso punitivo", por conseguinte não se trata de desestímulo ao ilícito e à punição da infração, mas sim, de um autêntico confisco, repelido pela Lei Maior.

Portanto, a vista das considerações acima, voto no sentido de DAR provimento ao recurso, para exonerar a Recorrente tão somente da exigência da multa isolada, prevista no inciso IV, § 1º., art. 44 da Lei nr. 9.430/96.

É como voto.

Sala das Sessões (DF), em 05 de novembro de 2003


EVALMIR SANDRI