



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10680.002790/2001-07
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº **1802-002.372 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 21 de outubro de 2014
Matéria CSLL
Recorrente SOBEL - SOCIEDADE BRASILEIRA DE EQUIPAMENTOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Período de apuração: 01/10/1995 a 31/12/1995

LIMITES DA COISA JULGADA

Não se perpetuam os efeitos da decisão transitada em julgado, que afastou a incidência da Lei nº 7.689/88 sob o fundamento de sua inconstitucionalidade, principalmente quando considerado o pronunciamento posterior do STF, em sentido contrário, cuja eficácia tornou-se “erga omnes” pela edição de Resolução do Senado Federal.

MULTA DE OFÍCIO

Nos casos de lançamento de ofício, a multa é calculada à alíquota de setenta e cinco por cento e aplicada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição.

JUROS SELIC

Os créditos tributários da União não pagos até a data do vencimento serão acrescidos de juros de mora equivalentes à variação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1995.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os conselheiros Henrique Heiji Erban, Luis Roberto Bueloni Santos Ferreira e Gustavo Junqueira Carneiro Leão, que davam provimento ao recurso.

Processo nº 10680.002790/2001-07
Acórdão n.º **1802-002.372**

S1-TE02
Fl. 3

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José de Oliveira Ferraz Corrêa, Ester Marques Lins de Sousa, Henrique Heiji Urbano, Nelso Kichel, Luis Roberto Bueloni Santos Ferreira e Gustavo Junqueira Carneiro Leão.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte/MG, que considerou procedente o lançamento realizado para a constituição de crédito tributário relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, conforme auto de infração de fls. 04 a 15, no valor de R\$ 51.996,51, incluindo-se nesse montante a multa de ofício de 75% e os juros moratórios

Os fatos que antecederam o presente recurso estão assim descritos no relatório da decisão recorrida, Acórdão nº 5.740, às e-fls. 298 a 305:

Contra a sociedade acima identificada foi lavrado o Auto de Infração às fls. 04/15, exigindo-lhe o recolhimento do crédito tributário no valor de R\$ 51.996,51, a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), juros de mora e multa proporcional.

Referido feito decorreu da constatação de que, na apuração da contribuição em cotejo, a contribuinte teria deixado de efetuar os ajustes ao lucro líquido, (adições e exclusões) nos meses dos anos-calendário de 1993 a 1995. Para tanto, foi apontado o seguinte enquadramento legal: art. 195, I, §§6º e 7º, da Constituição Federal; arts. 1º, 10 e 11, inciso II, parágrafo único, letra “d” da Lei nº 8.212, de 1991; art. 14 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; arts. 38 e 39 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992; art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Salientou a autora do feito que a interessada impetrara ação em mandado de segurança, mediante processo nº 89.0001675-0, transitado em julgado em 18/9/1992, cuja decisão declarou inconstitucional a Lei nº 7.689, de 1989. No entanto, a União interpôs Ação Rescisória nº 94.01.12451-5-DF, fls. 169/173, com o objetivo de desconstituir o acórdão proferido nos autos da AMS, tendo sido esta admitida e julgada procedente. Revendo a matéria, o colendo TRF da 1ª Região negou provimento à apelação da Fazenda Nacional, ao recurso adesivo e à remessa, em razão de ser inconstitucional apenas o art. 8º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, fls. 174/197.

Inconformada com a presente exigência fiscal, da qual teve ciência em 02/04/2001, fl. 208, a autuada apresentou, em 23/04/2001, a peça impugnatória às fls. 209/223, acompanhada dos documentos de fls. 224/242, alegando, em síntese, que:

- interpôs, perante a 6ª vara da Justiça Federal, Ação de Mandado de Segurança -Processo nº 89.0001675-0, contra a Fazenda Nacional, na qual discute a inconstitucionalidade da contribuição social;

- em 23/03/1992, nos autos da *Apelação em Mandado de Segurança (AMS)* nº 91.01.06.741-9/MG, o TRF da 1ª Região declarou e decretou a inconstitucionalidade total da Lei nº 7.689, de 1988;

- a União recorreu dessa decisão para o Supremo Tribunal Federal, mediante RE nº 153.183-5/MG, tendo sido negado o seguimento ao Recurso Extraordinário interposto, decretando-se, assim, o trânsito em julgado do v. acórdão do TRF da 1ª Região;

- por via de consequência não estaria obrigada ao pagamento da contribuição social reclamada, haja vista a declaração de inconstitucionalidade total da Lei nº 7.689, de 1988, com eficácia ex tunc, fez coisa julgada entre as partes (arts. 467 e 468 do CPC);

- a União Federal, ao intentar Ação Rescisória (AR nº 94.01.12451-5/DF) contra a decisão transitada em julgado, julgada parcialmente pelo TRF da 1ª Região, não adquiriu o direito de cobrar a CSLL, uma vez que aviou recurso especial para o STJ e agravo de instrumento contra a inadmissão do recurso extraordinário para o STF, ambos ainda não julgados;

- transcreve excertos da jurisprudência administrativa e judicial, além da doutrina acerca da indiscutibilidade da coisa julgada e da consequente extinção do crédito tributário, alegando que a fiscalização pretende inverter o resultado que lhe foi inteiramente desfavorável nos autos do processo judicial e que, a teor do art. 156, X, do CTN o trânsito em julgado daquele acórdão extinguiu o crédito tributário objeto da presente autuação fiscal;

- no que tange ao Parecer PFN/MG/003/95, utilizado como fundamento do Auto de Infração, transcreve o ensinamento professado pelo Juiz da 7ª Vara da Justiça Federal em Belo Horizonte, no sentido de que “isto não está a significar, contudo, tenha sido revogada a Lei nº 7.689/88 (...), a lei nova que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior (...) E tanto é assim que o citado art. 23, I, da Lei 8.212/91 faz menção expressa à Lei 8.034/90, que veio dar nova redação à Lei 7.689/88, com relação aos ajustes da base de cálculo, atestando seja por isto a vigência desta”;

- para comprovar que a Lei nº 8.212, de 1991 não se presta a amparar a presente cobrança, o art. 6º da Medida Provisória nº 2.113-27 estatui que “a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL - instituído pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, será cobrada com o adicional: (...)”;

- considerando o princípio da eventualidade processual, no caso remoto de manter-se a autuação, então dela é preciso excluir parcelas alcançadas pela decadência, conforme previsão expressa constante do § 4º do art. 150; do inciso V do art. 156 e dos incisos I e II e parágrafo único do art. 173, todos do CTN,

pois os créditos decorrentes dos lançamentos de janeiro de 1993 a dezembro de 1995, constituídos em janeiro de 2001, já estão fulminados pelo prazo decadencial previstos nos retrocitados artigos. Transcreve trechos da doutrina e ementas do Conselho de Contribuintes e do STJ;

- de se excluir, do mesmo modo, a correção monetária, os juros e a multa de 75% (setenta e cinco por cento), pois, ao não recolher a contribuição social, agiu amparada por decisão judicial transitada em julgado. De se aplicar, na hipótese o parágrafo único do art. 100 do CTN, o art. 63 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e o art. 17 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999;

- após transcrever parte do voto proferido pelo TRF da 3ª Região, contrapõe à exigência da multa questionando que, diante da impossibilidade de se multar o contribuinte detentor de medida liminar, que tem caráter provisório, o que se dizer, então, de quem detém título judicial ainda não rescindido?

- ainda em caráter alternativo, diz que é preciso, em caso de manutenção do débito impugnando e da multa, reduzir essa do percentual confiscatório (aspecto vedado pelo art. 150, VI da Magna Carta) de 75% para 20%, conforme previsão expressa do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996;

- alega também que devem ser excluídos os juros SELIC incluídos no débito impugnado em face de sua inconstitucionalidade, a teor da decisão da 2ª Turma do STJ;

- requer o cancelamento do Auto de Infração e, por fim, que sejam conferidos os efeitos que emergem do inciso III do art. 151 do CTN, no tocante à suspensão da exigibilidade do tributo questionado, inclusive para expedição de certidões requeridas (art. 206 do CTN).

Como mencionado, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte/MG considerou procedente o lançamento, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 1994, 1995, 1996

Ementa: DECADÊNCIA

O prazo decadencial, no que se refere às contribuições sociais, é de 10 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

JUROS SELIC

Os créditos tributários da União não pagos até a data do vencimento serão acrescidos de juros de mora equivalentes à variação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação

e Custódia - SELIC para títulos federais, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1995.

MULTA DE OFÍCIO

Nos casos de lançamento de ofício, a multa é calculada à alíquota de setenta e cinco por cento e aplicada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

No que se refere às relações jurídicas originadas de fatos geradores que se sucedem no tempo a não tributação decorrente de decisão transitada em julgado não pode ter o caráter normativo de imutabilidade a abranger eventos futuros a respeito dos quais há legislação de regência superveniente.

Lançamento Procedente

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 20/05/2004, a Contribuinte apresentou em 16/06/2004 o recurso voluntário de e-fls. 310 a 327, onde reitera os mesmos argumentos de sua impugnação, conforme descrito nos parágrafos anteriores. Além disso, apresenta as seguintes considerações sobre os aspectos temporais da coisa julgada:

- o julgado (AMS nº 91.01.06741-9, 3ª Turma do TRF – 1ª Região), ao declarar a inconstitucionalidade formal e material da Lei nº 7.689/88, acolheu o fundamento de que apenas lei complementar seria instrumento apto a instituir contribuições sociais. Eis os exatos limites objetivos da coisa julgada material que se formou em favor da Recorrente;

- apesar de esse não ter sido o entendimento posteriormente adotado pelo STF em sede de controle difuso de constitucionalidade (RE nº 138.284-8/CE) - que declarou não ser necessária lei complementar para a instituição de contribuição social, bastando, para tanto, lei ordinária, tendo em vista que a própria CF/88 traçou as normas gerais -, a obrigatoriedade de lei complementar de normas gerais para a cobrança da CSSL é, para a Recorrente, questão decidida no âmbito da coisa julgada;

- nos exatos termos do inciso I do artigo 71 do CPC, não ocorrendo nenhuma alteração nas situações de fato ou de direito que ensejaram a decisão judicial transitada em julgado, não há que se falar em limitação aos efeitos da coisa julgada, mesmo em se tratando de relações jurídicas continuativas;

- nas relações jurídicas continuativas, a eficácia da sentença definitiva é projetada para o futuro. Dessa forma, *in casu*, a força da coisa julgada se manifestará em todos os exercícios fiscais subseqüentes ao trânsito em julgado da decisão (18/9/92), até que se altere, conforme preleciona o mencionado dispositivo do CPC, o quadro normativo da obrigação tributária ou se rescinda a sentença definitiva, hipótese em que a rescisão operará efeitos apenas *ad futurum*;

- não houve alteração do quadro normativo da CSSL, cuja matriz ainda é a Lei nº 7.689/88, inexistente no âmbito jurídico da Recorrente. E uma nova matriz normativa para a CSSL somente será imponível à Recorrente se for veiculada por lei complementar;

- uma vez extinta, a obrigação tributária não pode renascer e, de fato, não renasce. Isso porque, mesmo que a PFN obtenha êxito na ação rescisória, proposta para desconstituir o acórdão rescindendo (AR nº 94.01.12451-5/DF, pendente de julgamento de RE), não se deve perder de vista que a decisão proferida em ação rescisória versando sobre tributação gera efeitos *ex nunc*, não atingindo fatos geradores pretéritos, até mesmo por força do inciso X do artigo 156 do CTN, sem falar dos princípios da segurança jurídica e da irretroatividade das leis, norteadores do Direito Tributário, preservando-se, portanto, sob o manto da coisa julgada, os fatos geradores consumados anteriormente à rescisão da sentença;

- a declaração de constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, proferida pelo STF, deu-se em sede de controle difuso de constitucionalidade, o qual, juntamente com uniformização da jurisprudência, não gera efeitos *erga omnes*. Portanto, apenas a decisão definitiva da ação rescisória poderia fazer incidir os ditames do artigo 471 do CPC, revogando, *ad futuram*, os efeitos da coisa julgada.

Em 19/05/2005, a Oitava Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, acolheu a preliminar de decadência e deu provimento ao recurso voluntário, por meio do Acórdão nº 108-08.326 (e-fls. 333 a 340), com a seguinte ementa:

CSLL - DECADÊNCIA - Sendo o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por homologação, decai em 05 (cinco) anos o direito da Fazenda em procedê-lo, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN. Análise do mérito prejudicada.

Preliminar acolhida.

Recurso Provido.

A Fazenda Nacional ingressou com recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF (e-fls. 373 a 393), e posteriormente com recurso extraordinário ao pleno da CSRF (e-fls. 423 a 429). Esses dois recursos objetivavam reverter o acolhimento da decadência e restabelecer a exigência fiscal.

Em 07/12/2011, por meio do Acórdão nº 9900-000.235, o pleno da CSRF deu provimento ao recurso extraordinário da Fazenda Nacional, nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

*TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.
PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.*

Inexistindo a comprovação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, o termo inicial será: (a) o Primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) o Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º).

No caso dos autos, verifica-se que o contribuinte deixou de efetuar os ajustes ao lucro líquido (adições e exclusões) para apuração da base de cálculo da Contribuição Social, nos meses dos anos calendários de 1.993, 1.994 e 1.995. Sendo que para o

ano calendário de 1995 constata-se a ocorrência do fato gerador em 31/03, 30/06, 30/09 e 31/12.

Saliente-se que a controvérsia restringe-se aos fatos geradores ocorridos em 31/12/1995, que no caso dos autos, verifica-se que não houve antecipação de pagamento, em decorrência da declaração de base de cálculo negativa para a CSLL. Destarte, há de se aplicar a regra do art. 173, I, do CTN, ou seja, conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Saliento que não compartilho do entendimento de que os tributos que tiverem fato gerador ocorrido em 31/12 de um determinado ano, o termo inicial da contagem é o primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, 01/01 do ano seguinte.

É certo que para os tributos que tenham fatos geradores ocorridos em 31/12 de um determinado ano somente podem ser exigidos e lançados a partir do ano seguinte e, conseqüentemente, o termo inicial da contagem do prazo decadencial, com fulcro no art. 173, I do CTN, inicia-se no primeiro dia do ano subsequente.

Na espécie, o tributo referente aos fatos geradores das contribuições sociais ocorridos em 31/12/1995 só pode ser exigido e lançado a partir de janeiro de 1996. Destarte, ao se aplicar a regra do art. 173, I do CTN, o prazo inicial somente tem início em 01/01/1997, com termo final em 31/12/2001. Considerando que o lançamento foi cientificado ao contribuinte em 02/04/2001, tenho que não está consumada a decadência dos fatos geradores ocorridos em 31/12/1995.

Recurso extraordinário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

Com essa decisão, o pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais afastou a decadência apenas para o fato gerador ocorrido em 31/12/1995, relativamente ao 4º trimestre de 1995, e devolveu os autos para que fossem apreciadas as demais matérias tratadas no recurso voluntário.

Em razão de toda a modificação implementada na estrutura deste órgão de julgamento administrativo (CARF), houve novo sorteio para a distribuição dos autos, que foram encaminhados a esta 2ª Turma Especial da 1ª Seção do CARF.

Este é o Relatório.

Voto

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Relator.

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, a Contribuinte questiona exigência de CSLL, que deixou de recolher porque entende estar desobrigada desta exação, em razão de decisão judicial transitada em julgado que reconheceu a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88.

O lançamento foi realizado em 02/04/2001 e abrangeu a CSLL com períodos de apuração nos anos-calendário de 1993 a 1995.

Nas duas instâncias de julgamento administrativo, a Contribuinte suscitou preliminar de decadência para todos os fatos geradores autuados. Essa preliminar foi acolhida pela Oitava Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme Acórdão nº 108-08.326 (e-fls. 333 a 340).

O acolhimento da preliminar de decadência dispensou o exame das demais questões suscitadas no recurso voluntário.

Objetivando reverter o acolhimento da decadência e restabelecer a exigência fiscal, a Fazenda Nacional ingressou com recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF (e-fls. 373 a 393), e posteriormente com recurso extraordinário ao pleno da CSRF (e-fls. 423 a 429).

O pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais afastou a decadência apenas para o fato gerador ocorrido em 31/12/1995 (4º trimestre de 1995), e devolveu os autos para que fossem apreciadas as demais matérias tratadas no recurso voluntário (Acórdão nº 9900-000.235, e-fls. 423 a 429).

A questão da decadência, portanto, já foi definitivamente solucionada no âmbito desse processo administrativo.

Cabe agora retomar o exame das demais questões suscitadas no recurso voluntário, relativamente apenas ao fato gerador da CSLL do 4º trimestre de 1995, porque a exigência em relação aos demais períodos está afastada por decadência.

O contexto da exigência fiscal sob exame envolve desde o início o debate sobre os efeitos prospectivos das decisões judiciais, visando identificar em que medida elas podem obstar a incidência da norma tributária sobre fatos geradores ocorridos em períodos supervenientes à coisa julgada.

É importante registrar que a jurisprudência administrativa deste Conselho firmou o entendimento de que as decisões judiciais não podem se projetar para o futuro, obstando a incidência da norma tributária sobre fatos geradores de períodos supervenientes à

coisa julgada, principalmente porque o Supremo Tribunal Federal acabou por reconhecer a constitucionalidade da exação em pauta.

Nesse sentido, vale destacar o Acórdão CSRF/01-05.402, de 20/03/2006, com a seguinte ementa:

CSLL – LIMITES DA COISA JULGADA – Nas relações tributárias de natureza continuativa, não é cabível a alegação da coisa julgada em relação a fatos geradores ocorridos após alterações legislativas, posto que, a imutabilidade diz respeito, apenas, aos fatos concretos declinados no pedido, ficando sua eficácia restrita ao período de incidência que fundamentou a busca da tutela jurisdicional. Assim não se perpetuam os efeitos da decisão transitada em julgado, que afasta a incidência da Lei nº 7.689/88, sob o fundamento de sua inconstitucionalidade, principalmente, considerando o pronunciamento posterior ao definitivo do STF, em sentido contrário, cuja eficácia tornou-se “erga omnes” pela edição de Resolução do Senado Federal.

O voto que orientou o referido acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais traz extensa argumentação sobre a matéria:

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 imponíveis 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 na Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, 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 inexistente 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.”

Do Sr. Ministro do STF, Moreira Alves, no RE 100.888-1, destaca-se o seguinte trecho:

“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.”

Na mesma diretriz, a manifestação unânime da Primeira Turma do Colendo Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o REsp. 194276/RS, relativamente ao processo n.º 98/0082416-2, DJ de 29.03.1999, de cujo voto condutor do eminente Ministro José Delgado extrai-se a seguinte ementa:

“1. (...)

2. A Súmula n.º 343, do STF, há de ser compreendida com a mensagem específica que ela contém: a de não ser aplicada quando a controvérsia esteja envolvida com matéria de nível constitucional.

3. A coisa julgada tributária não deve prevalecer para determinar que o contribuinte recolha tributo cuja exigência legal foi tida como inconstitucional pelo Supremo. O prevalecimento dessa decisão acarretará ofensa direta aos princípios da legalidade e da igualdade tributárias.

4. Não é concebível se admitir um sistema tributário que obrigue um determinado contribuinte a pagar tributo cuja lei que o criou foi julgada definitivamente inconstitucional, quando os demais contribuintes a tanto não são exigidos, unicamente por força da coisa julgada.”

Do voto do relator, colaciona-se o seguinte trecho:

“A soberania do Poder Judiciário em construir a coisa julgada não é absoluta. Ela há de ser exercida até os limites postos pela Carta Magna. Não entendendo-se assim, se outorgar ao juiz força maior do que a possuída pela Constituinte, por se reconhecer que a decisão por ele, juiz, proferida, mesmo contrária à Constituição, prevalecerá.

Venho afirmando em meus escritos e decisões, com a devida vênia dos que têm entendido diferente, que a função do direito aplicado pelo Poder Judiciário é, exclusivamente, a de ordenar, impondo segurança e confiabilidade nas relações jurídicas. Essa missão torna-se mais categórica quando o Poder Judiciário é chamado para regular relações jurídicas de direito público, em face de não lhe ser possível criar comportamentos que fujam dos limites impostos pela legalidade objetiva e prestigiada pela CF.

Não concebo o atuar de qualquer ordenamento jurídico que não seja na forma de Sistema. Se assim não atuar não é ordenamento e não expressa função harmonizadora a ele exigida.

Impossível, conseqüentemente, que uma decisão judicial importe em criar privilégios no âmbito das relações jurídicas, impositivos tributários, permitindo que uma empresa não pague determinado tributo, mesmo que o seja por período certo, enquanto outras empresas são obrigadas a pagá-lo, apenas, porque, de modo contrário ao assentado pelo Supremo Tribunal Federal, uma decisão judicial assim impõe.

O prevalecimento da sentença transita em julgado, em tal hipótese, quando atacada por ação rescisória, seria provocar um desrespeito à ordem jurídica, cuja estrutura e finalidade estão voltadas para a promoção da justiça. Esta, por sua vez, só será alcançada se a todos for emprestado o sentimento da igualdade e de segurança.

Não se invoque, como é comum se fazer, a segurança jurídica estabelecida pela coisa julgada. A segurança jurídica, por ela tratada é a de natureza processual, isto é, a surgida em decorrência do pronunciamento judicial, não sujeita, portanto, a modificações se não existir uma razão superior de ordem constitucional a descaracterizar essa força.

É de ser lembrado que a Constituição Federal, fiel a esse sistema hierárquico que se acaba de demonstrar, protege a coisa julgada, apenas, face aos efeitos de lei ordinária a ele posterior. Essa característica bem demonstra o cunho processual da segurança jurídica estabelecida pela coisa julgada, tornando-se instável perante a vontade legislativa, por se prestigiar a independência do Judiciário como poder, não se permitindo que outra lhe tire os efeitos de suas decisões.

Não me impressiona, nem me influencia a alegada aplicação da Súmula nº 343 do STF, sobre a questão em debate. Entendo que ela, em se tratando de tema envolvendo constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lei não tem eficácia. Outrossim, ela só se faz presente, ao meu pensar, quando se trata de texto legal de interpretação controvertida nos tribunais e referente a relações jurídicas de direito privado. Estas, como é sabido, não estão sujeitas a princípios cogentes, presentes no corpo da Carta Magna, salvo o concernente ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

No trato de confronto de lei com a Constituição Federal, de acordo com o nosso sistema imposto pela nossa Carta Magna, só o Supremo Tribunal Federal tem competência absoluta para se pronunciar, declarando, com força obrigatória, a sua constitucionalidade ou inconstitucionalidade.”

A declaração de inconstitucionalidade assumida pelos tribunais de segundo grau, não tem a mesma potencialidade de imperatividade da oriunda pelo Supremo Tribunal Federal pela ausência de efeito definitivo absoluto e por aqueles não terem a

competência outorgada pela Carta Magna de serem obrigados a guardarem a Constituição, como a possuída pela Colenda Corte (art. 102, CF).”

(grifos acrescidos)

Penso que a verificação do alcance da coisa julgada realmente deve se dar nos limites postos pela Constituição, e os parâmetros para isso estão muito bem explicitados pelas várias decisões citadas na transcrição acima.

Não é razoável exigir que o Legislativo Nacional produza uma nova Lei, seja ela ordinária ou complementar, voltada para um único Contribuinte, ou para um pequeno grupo de Contribuintes, enquanto todos os demais permanecem submetidos à Lei 7.689/1988.

Inobstante o trânsito em julgado da decisão judicial mencionada pelo Relator, os seus termos não podem se projetar indefinidamente para o futuro, especialmente porque o Supremo Tribunal Federal, pelo seu tribunal pleno (RE 146.733-9/SP), em 29/06/1992, concluiu pela constitucionalidade da Lei 7.689/1988, com exceção apenas de seu art. 8º, entendimento que foi amplificado pela Resolução do Senado Federal nº 11, de 04/04/1995, quando se deu efeito *erga omnes* para essa inconstitucionalidade apenas pontual (relativamente à cobrança da CSLL no próprio ano de sua instituição), conforme havia concluído o STF.

A partir desse contexto, nada mais justificava a relutância da Contribuinte em se submeter à incidência da CSLL.

A tese contrária implica, a meu ver, em um efeito vinculante às avessas, onde decisões de instâncias inferiores, adentrando sobre questões de constitucionalidade de lei, poderiam se sobrepor a decisões do próprio Supremo Tribunal Federal, que é essencialmente incumbido desse tema.

E no caso, a inadequada vinculação alcançaria não apenas a instância máxima do Judiciário, mas o próprio Legislativo, porque apesar de o STF ter considerado válida a cobrança da CSLL pela Lei 7.689/1988, ainda assim, para a Contribuinte em questão, a exigência desta contribuição dependeria de uma edição especial de lei, ou seja, da elaboração de uma Lei Complementar para alguns destinatários exclusivos, o que me parece bastante insustentável.

Vale registrar ainda que a consulta à página eletrônica do Tribunal Regional Federal da 1ª Região revela que a referida Ação Rescisória nº 94.01.12451-5-DF, fls. 169/173, proposta pela Fazenda Nacional com o objetivo de desconstituir a decisão proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 89.0001675-0, que declarou a inconstitucionalidade da Lei 7.689/1988, transitou em julgado favoravelmente à União, restringindo a inconstitucionalidade apenas ao art. 8º da referida lei.

Por todas essas razões, e novamente fazendo referência aos fundamentos da decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, acima transcrita, os quais adoto neste voto como o principal parâmetro para a interpretação do alcance da coisa julgada, concluo pela incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL sobre o fato gerador ocorrido em 31/12/1995 (4º trimestre de 1995).

Quanto à multa de ofício, primeiramente, cabe esclarecer que não foi aplicada pela Fiscalização a penalidade referente às hipóteses de sonegação ou fraude, no percentual de

150% (multa qualificada), mas sim a multa de ofício padrão, no percentual de 75%, que sempre acompanha o crédito tributário quando este é constituído de ofício, por meio de auto de infração, e que foi prevista para os casos de simples falta de pagamento ou recolhimento de tributo, conforme determina o art. 44, I, da Lei 9.430/1996:

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

I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

No caso, não cabe a aplicação da multa moratória de 20%, uma vez que o tributo não foi confessado espontaneamente pela Contribuinte em documento hábil à execução fiscal, e a exigência de ofício, conforme já mencionado, é sempre acompanhada da multa de 75%.

Quanto à taxa de juros, registro que o art. 161 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, estabelece que *o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora...*, e no seu parágrafo primeiro determina que *se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês*.

Portanto, a taxa de juros de mora a ser exigida sobre os débitos fiscais de qualquer natureza para com a Fazenda Pública pode ser definida em percentual diferente de 1%. Basta que uma lei ordinária assim determine.

Neste contexto, o artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, assim dispõe:

Artigo 61 – Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria de Receita Federal cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

...

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

E o § 3º do art. 5º da Lei nº 9.430/1996, por sua vez, estabelece que:

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente

ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Portanto, incumbe a esse órgão julgador cumprir a norma legal que se encontra em pleno vigor, aplicando-a às situações concretamente verificadas.

A matéria, inclusive, já foi sumulada pelo CARF:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Desse modo, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, para fins de manter a exigência da CSLL relativamente ao 4º trimestre de 1995.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa