



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	10680.015908/2004-00
Recurso nº	151.722 Voluntário
Matéria	CSLL
Acórdão nº	103-22.713
Sessão de	08 de novembro de 2006
Recorrente	Empa S/A Serviços de Engenharia
Recorrida	2ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1999

Ementa: DECADÊNCIA. CSLL. PRAZO – Frente à Constituição, o prazo de decadência das contribuições sociais é de 5 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, conforme previsto no art. 150, § 4º, do CTN, não se lhes aplicando o art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

LEI Nº 7.689/88. INCONSTITUCIONALIDADE. SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO. EFEITOS - A relação juridico-tributária é de natureza continuativa. Essas relações se sucedem no tempo, mês a mês, pelo que não têm caráter de imutabilidade qualquer declaração de inconstitucionalidade a seu respeito. Tratando-se de relações jurídicas de trato sucessivo, pode haver cobrança de tributo após cada fato gerador, nos períodos supervenientes à coisa julgada.

ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO. PROVISÕES INDEDUTÍVEIS – Deve ser excluída do lançamento a parcela em relação a qual foram trazidos aos autos os comprovantes dos valores escriturados.


LANÇAMENTO.MULTA DE OFÍCIO - É aplicável na hipótese de lançamento de ofício, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não cabendo a este colegiado manifestar-se quanto a eventual natureza confiscatória de penalidade prevista em lei.

D

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EMPA S/A SERVIÇOS DE ENGENHARIA

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até o 3º trimestre de 1999, inclusive, vencido o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto (Relator) que não a acolheu e, por unanimidade de votos, REJEITAR as demais preliminares suscitadas pela contribuinte e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da tributação a verba autuada a título de "glosa de provisão para pagamento de subempreiteiras" (item 001 do auto de infração), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
Presidente


ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE
Relator Designado "Ad Hoc"

FORMALIZADO EM: 27 JUN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, FLÁVIO FRANCO CORRÊA, e ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO



Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o Relatório da decisão recorrida que transcrevo a seguir:

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o auto de infração de fls. 08/21 para exigência de Contribuição Social, multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 30/11/2004, no montante total de R\$8.476.613,33, abrangendo fatos geradores compreendidos nos exercícios de 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003.

Na descrição dos fatos, foram destacadas as seguintes infrações:

Adições ao lucro líquido antes da CSLL – provisões não dedutíveis: ausência de adição ao lucro líquido do período, na determinação da base de cálculo da CSLL, do valor referente à provisão para pagamento de subempreiteiras. O contribuinte alegou que constituiu a provisão para respeitar o regime de competência e que as subempreiteiras seriam pagas quando dos recebimentos das obras. O contribuinte não apresentou a documentação hábil e idônea que comprova os lançamentos contábeis efetuados, isto é, notas fiscais emitidas pelas subempreiteiras. Apresentou simples planilhas, sem maiores formalidades e/ou identificações. Na falta de documentação hábil e idônea, entende-se que o contribuinte efetuou uma simples provisão para eventos futuros, que de acordo com a legislação tributária é indedutível da base de cálculo da CSLL.

Adições ao lucro líquido antes da CSLL – Reserva de reavaliação realizada: valor apurado conforme Termo de Verificação Fiscal (TVF).

Adições ao lucro líquido antes da CSLL – parcela dos lucros de contratos de construção por empreitada ou fornecimento, celebrados com PJ de Direito Público: valor apurado conforme Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), refeito e apresentado à fiscalização, referente a valores de lucros diferidos de contratos de longo prazo com órgão público, não adicionado ao lucro líquido para apuração da base de cálculo da CSLL, cujas receitas foram recebidas nos períodos de apuração considerados, tudo de acordo com o TVF.

Adições ao lucro líquido antes da CSLL – despesas não dedutíveis: valor apurado conforme Lalur, referente a multas não dedutíveis da base de cálculo da CSLL, tudo de acordo com o TVF.

Exclusões ao lucro líquido antes da CSLL – exclusão indevida da diferença IPC/BTNF 90: valor glosado conforme Lalur, refeito e entregue à fiscalização após intimação, descrito como referente à diferença IPC/BTNF 90, por não haver previsão legal para sua exclusão da base de cálculo da CSLL, tudo de acordo com o TVF.

CSLL – Diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago (verificações obrigatórias): durante o procedimento de verificações obrigatórias, foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados, conforme TVF.

As infrações estão detalhadas no TVF juntado às fls. 22/32 e os demais documentos que fundamentam a exigência constam das fls. 33/153 e dos Anexos I e II.

Cientificado do lançamento em 23/12/2004, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 154/552, em 24/01/2005, cujo resumo é feito em seguida.

I – Objeto do auto de infração

Foi feita uma síntese das infrações que compõem o lançamento da CSLL constante do auto de infração em questão e do TVF, passando então a discorrer acerca das razões para o cancelamento do auto de infração.

II – A impugnante está dispensada do pagamento da CSLL por força de decisão judicial transitada em julgado

Por força de decisão judicial transitada em julgado, proferida nos autos do Mandado de Segurança n.º 89.1631-8, a Contratada foi dispensada do recolhimento da contribuição social sobre o lucro, instituída pela Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

A interpretação dada pela fiscalização no TVF está totalmente equivocada, conforme será demonstrado.

Compulsando o dispositivo da sentença, vê-se que a segurança foi concedida “para o fim relatado no primeiro parágrafo retro”, que descrevia os pedidos da impetração, verbis: “eximir do pagamento da contribuição social instituída pela Lei n.º 7.689, de 15/12/88, E DA EXIGÊNCIA contida na Lei n.º 7.738/89 relativamente ao resultado apurado no período base encerrado em 31/12/88...”.

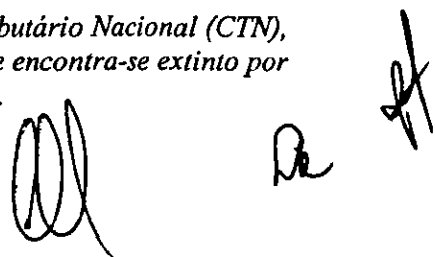
Vê-se, pois, que, contrariamente ao entendimento da Fiscal autuante, a sentença confirmou os dois aspectos de inconstitucionalidade e ilegalidade da legislação instituidora da CSLL, que deram embasamento à impetração. Cita ainda fundamentos da sentença.

Outra confusão da Fiscal foi sua interpretação do acórdão do TRF da 1ª Região, cuja manifestação refere-se à inércia da Fazenda Nacional, que não recorreu da sentença concessiva da segurança, tendo o processo subido por força apenas do duplo grau de jurisdição.

De toda maneira, o julgado do TRF confirma a sentença de 1ª instância, uma vez que cita o precedente daquela Corte que era no sentido da inconstitucionalidade total da Lei n.º 7.689, de 1988, ou seja pela inexigibilidade da CSLL.

Transcreve o acórdão, para ressaltar que este transitou em julgado, não tendo sido objeto de ação rescisória. Seus efeitos perduram enquanto vigente a Lei n.º 7.689, de 1988, instituidora da CSLL. Todos os documentos pertinentes a este fundamento encontram-se anexos à impugnação.

Com efeito, a teor do art. 156, X do Código Tributário Nacional (CTN), o crédito tributário ora cobrado da impugnante encontra-se extinto por força de decisão judicial transitada em julgado.



Outros fatores corroboram o acima exposto: decisão judicial também transitada em julgado em favor da impugnante, em que se declarou a compensabilidade das parcelas indevidamente recolhidas a título de CSLL, por força daquela sentença passada em julgado no processo n.º 89.1631-8; Nota/Cosit/Cotir n.º 649, de 13/09/2000, respondendo à consulta do DNER quanto à inexigibilidade de retenção da CSLL nos pagamentos das faturas da Empa S.A.

Sobreleva dizer ainda que o Fisco está equivocado em afirmar que a legislação ulterior à Lei n.º 7.689, de 1988, teria reinstituído a exação em comento. Pelo contrário, a legislação editada posteriormente a 1988 não alterou, na essência, a CSLL, que ainda é o mesmo tributo de antes. Cita a Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, Decreto n.º 332, de 1991, a Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991 e a Lei n.º 8.541, de 23 de dezembro de 1992.

No mesmo sentido, passa a discorrer sobre a Lei n.º 8.212, de 1991, Lei n.º 8.541, de 23 de dezembro de 1992, Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, citando doutrina e jurisprudência sobre o assunto.

Assevera que a contribuição social não decorre apenas da Constituição Federal, mas também da Lei n.º 7.689, de 1988. Afastada a aplicação de tal lei por sentença transitada em julgado, a CSLL não pode ser exigida da impugnante.

Conclui que são nulos todos os lançamentos relativos à CSLL exarados neste auto de infração.

III – Desconsideração pelo fiscal atuante dos valores retidos na fonte por órgãos públicos a título de CSLL

A despeito da sentença judicial transitada em julgado, a impugnante vem sofrendo, indevidamente, retenções da CSLL no recebimento de faturas emitidas por órgãos públicos, conforme inclusos comprovantes.

Em Nota/Cosit/Cotir n.º 649/2000, houve o expresso reconhecimento da inexigibilidade de retenção da CSLL nos pagamentos das faturas da Empa S.A., tendo sido recomendada a retenção apenas dos demais tributos federais.

Desse modo, é devida a dedução no montante do crédito tributário apurado pela fiscalização dos valores retidos.

IV – Da decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário

O contribuinte, após comentar normas do CTN, destaca que os autos de infração foram lavrados em 23/12/2004 (processos n.º 10680.015907/2004-57 e 10680.015908/2004-00).

Conclui que os lançamentos relativos aos fatos geradores ocorridos até dezembro de 1999 não podem prevalecer, porque já havia decaído o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário.

Foi feita menção ainda à jurisprudência administrativa.



V – Multas exacerbadas

A sanção aplicada é por demais exagerada, importando em confisco, vedado pela Constituição Federal de 1988 (art. 150, IV). É verdade que multa não é tributo, porém os efeitos de sua carga são similares ao confisco. Cita entendimento doutrinário e jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

VI – Dos pedidos

Tendo em vista a existência de coisa julgada em favor do impugnante, dispensando-o do pagamento da CSLL relativamente a todos os resultados e períodos objeto desta lavratura, afiguram-se indevidas todas as adições/exclusões/compensações relatadas no TVF, pelo que se requer o cancelamento integral do presente auto de infração.

Em caso de não ser acatado o pedido acima, requer:

a dedução dos valores retidos por órgãos públicos a título de CSLL no montante do crédito tributário ora apurado, conforme inclusos comprovantes;

a exclusão de todos os lançamentos relativos aos fatos geradores ocorridos até dezembro de 1999, por força da decadência;

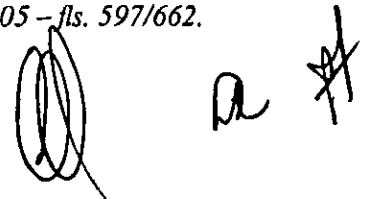
a redução da multa aplicada para o percentual de 20%.

Ao final, registra que o presente processo deve ser decidido simultaneamente com o processo n.º 10680.015907/2004-57 – IRPJ/CSLL/PIS/Cofins e IRFONTE, tendo em vista a conexão processual.

Foram juntadas à impugnação cópias dos seguintes documentos: atas de Assembléia e do Conselho de Administração (fls. 177/183); auto de infração, demonstrativos e termos que compõem o presente processo (doc. fls. 184/216); documentação atinente à ação judicial e às retenções da CSLL feitas por órgãos públicos (fls. 217/552).

Tendo em vista que o contribuinte postulou o aproveitamento das retenções de CSLL feitas por órgão público no presente processo e no de n.º 10680.015907/2004-57 acima citado, foram anexadas cópias extraídas deste último, dos seguintes documentos:

- Auto de infração da Contribuição Social – fls. 554/565;*
- Resolução DRJ/BHE n.º 533, de 12 de abril de 2005 – fls. 566/571;*
- Demonstrativos de valores retidos de CSLL por órgão público – fls. 572/577;*
- Termo de Diligência Fiscal – fls. 578/581;*
- Intimação e AR – fls. 582/583;*
- “Impugnação complementar” – fls. 584/596;*
- Acórdão DRJ/BHE n.º 9.564, de 5 de outubro de 2005 – fls. 597/662.*



De acordo a Resolução DRJ/BHE n.º 533, de 2005, o julgamento foi convertido em diligência, para que fossem tomadas providências no tocante, entre outras questões, às retenções por órgãos públicos.

Em cumprimento da resolução supra, foram elaborados demonstrativos acerca da apuração dos valores passíveis de compensação da CSLL e lavrado o Termo de Diligência Fiscal, do qual o contribuinte tomou ciência, tendo sido reaberto o prazo de trinta dias para manifestação acerca do resultado da diligência.

O contribuinte, na impugnação complementar apresentada, no que diz respeito às retenções de órgãos públicos, argumentou que a fiscalização elaborou demonstrativo indicando o valor da CSLL a ser deduzido nos lançamentos em cada período de apuração dos anos-calandário de 1998 a 2002.

Ressalvou, contudo, que não se via o resultado de tal compensação, de modo a possibilitar à impugnante conhecer e, eventualmente, impugnar o saldo remanescente da CSLL apurado nos autos de infração, caso devido fosse.

Concluiu que era imprescindível dar conhecimento do resultado final dessa diligência, pois a impugnante ainda poderia ter oportunidade de impugnar, se for o caso, a tempo e modo, os valores finalmente apurados pelo Fisco.

No Acórdão exarado em relação ao processo n.º 10680.015907/2004-57, houve o aproveitamento dos valores da CSLL passíveis de compensação, tendo sido indicado em quadro específico o saldo a compensar no presente processo.

É o relatório.

A Delegacia de Julgamento prolatou o Acórdão DRJ/BHE n.º 9.565/2005 (fls. 664/679) dando provimento parcial ao pleito, nos termos da ementa abaixo transcrita:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 1999, 2000

Ementa: DECADÊNCIA – REGRA GERAL

Não estando satisfeitas as condições para o lançamento por homologação, para fins de contagem do prazo decadencial, aplica-se a regra geral, segundo a qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DECADÊNCIA – CSLL

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

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL



Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

*Ementa: CSLL – RECONHECIMENTO DE
INCONSTITUCIONALIDADE – LIMITES OBJETIVOS DA COISA
JULGADA*

O trânsito em julgado da decisão que tiver desobrigado o contribuinte do pagamento da CSLL, por considerar inconstitucional a Lei n.º 7.689, de 1988, não impede que a exação seja de novo exigível com base em normas legais supervenientes. A Lei n.º 8.212, de 1991, por si só, legitima a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro.

*PAGAMENTOS EFETUADOS POR ÓRGÃOS PÚBLICOS –
RETENÇÃO NA FONTE*

É legítimo o aproveitamento no lançamento dos valores da CSLL retidos por órgãos públicos, nos casos em que ficarem comprovadas parcelas passíveis de compensação.

MULTA DE OFÍCIO

Nos casos de lançamento de ofício, o autuado está sujeito ao pagamento de multa sobre os valores devidos da contribuição nos percentuais definidos na legislação de regência.

Lançamento procedente em Parte

Não se conformando, a interessada recorre a este Conselho (fls. 685/702), reiterando as razões da peça impugnatória.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Relator

Cumpridos os requisitos para garantia de instância (fls. 722/734), o recurso preenche as condições de admissibilidade e deve ser conhecido.

Além da parcela da exigência já exonerada pela decisão recorrida, a reclamante teceu argumentos de defesa referentes à decadência, natureza confiscatória da multa de ofício e não incidência da CSLL em função de proteção judicial por sentença transitada em julgado. Não apresentou defesa frente às demais questões de mérito, inclusive valores apurados no procedimento fiscal.

1) Decadência:

Ainda pairam algumas controvérsias em relação à sistemática de contagem do prazo decadencial para que a Fazenda Pública exerça o direito potestativo de constituir o crédito tributário mediante lançamento.

Pauto minha linha de raciocínio no sentido de que esse prazo foi definido como regra geral no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(.....) (grifo acrescido)

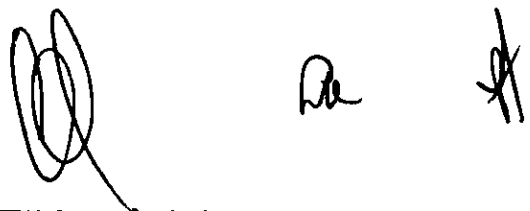
Por outro lado, dentre as modalidades de lançamento definidas pelo CTN, o art. 150 trata do lançamento por homologação. Nesse caso, o § 4º do dispositivo estabeleceu regra específica para a decadência:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(.....)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (grifo acrescido)

Hodiernamente, a grande maioria dos tributos submete-se ao lançamento por homologação. Assim, circunstancialmente, aquilo que representava uma regra específica tornou-se norma geral para efeitos de contagem do prazo decadencial.



Entende a decisão recorrida que, não havendo pagamento antecipado, aplicar-se-ia a regra do art. 173, I, independentemente da sistemática de apuração do tributo, ou seja, mesmo aos tributos lançados por homologação. Isso porque, alega-se, não havendo pagamento, não há o que homologar.

Ouso discordar. A existência ou não de pagamento não pode ser fator suficiente para alteração do prazo decadencial. A regra do art. 173, I, aplica-se aos tributos cuja sistemática de apuração prevê o lançamento antes do pagamento. Como exemplo temos o IPTU, onde o sujeito passivo é notificado a pagar um valor previamente apurado pelo Município. Se por hipótese, num gesto de liberalidade, o contribuinte apura o valor do imposto e faz o recolhimento antes da notificação, não haverá alteração na contagem do prazo decadencial, pois, na verdade, o pagamento antecipado não alterou o mecanismo de apuração.

O mesmo deve prevalecer nos tributos lançados por homologação. Ora, existe alguma diferença entre ausência de pagamento e pagamento de valor zero?

No que se refere às contribuições sociais sua natureza tributária coloca-as, no gênero, como espécies sujeitas ao lançamento por homologação. Aplicam-se a elas, portanto, as disposições do art. 150 do Código Tributário Nacional. O já mencionado § 4º do mencionado artigo autoriza que a lei estabeleça prazo diverso dos cinco anos ali determinados.

Foi assim que a Lei nº 8.212, de 26 de julho de 1991, regulamentando a Seguridade Social, tratou do prazo decadencial das contribuições sociais da seguinte forma:

"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada."
(grifo nosso)


A mencionada lei determina expressamente quais as contribuições sociais, a cargo da empresa, que tenham base no lucro e no faturamento:

Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22 são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:

I - 2% (dois por cento) sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, com a redação dada pelo art. 22, do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, e alterações posteriores;

II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990.

(.....).(grifo acrescido)



Vê-se, portanto, que a CSLL está elencada entre as contribuições submetidas às regras da Lei n.º 8.212/91, incluindo aí o prazo decadencial definido no art. 45 desse diploma legal. Tendo em vista que não cabe à autoridade administrativa avaliar questionamentos referentes à constitucionalidade ou ilegalidade de norma legal plenamente inserida no ordenamento jurídico pátrio, não há que se falar em decadência para a exigência referente a essa contribuição.

2) Da dispensa do pagamento da CSLL por força de decisão transitada em julgado:

A recorrente foi albergada com provimento judicial transitado em julgado que a dispensava do recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) instituída pela Lei n.º 7.689/88. De acordo com a decisão judicial, o diploma legal em tela padecia de vício de inconstitucionalidade.

De imediato, concordo com a interessada segundo a qual a norma instituidora da CSLL é a Lei n.º 7.689/88. Não se vislumbra na legislação posterior que tratou da matéria nenhum indicativo de revogação dessa lei, ainda que de forma tácita.

Na verdade, a questão principal a ser analisada tem origem no fato do STF ter se pronunciado no sentido de que apenas o art. 8º da Lei em comento seria inconstitucional. Isso porque o dispositivo determinava a vigência da norma a partir de sua publicação, desrespeitando o prazo nonagesimal para vigência das contribuições sociais. No mais, o Pretório Excelso não vislumbrou mácula que caracterizasse ofensa à Carta Magna.

Assim, no entendimento do STF, a Lei n.º 7.689/88 está plenamente inserida no ordenamento jurídico pátrio. Discute-se então se a manifestação da mais alta Corte do país tem o condão de afetar a coisa julgada.

Esse instituto constitucional tem como objeto fundamental o princípio da segurança jurídica, com vistas a impedir que o legislador seja influenciado por circunstâncias momentâneas e atue hostilizando direitos individuais já reconhecidos por manifestação definitiva do Poder Judiciário.

Ainda que prevista na Lei Maior, a definição da coisa julgada abrange aspectos muito mais de natureza processual do que propriamente constitucional. Nos dizeres de Humberto Theodoro Junior e Juliana Cordeiro de Faria “ *a preocupação do legislador constituinte foi apenas pôr a coisa julgada a salvo dos efeitos da lei nova que contemplasse regra diversa da normatização da relação jurídica objeto da decisão judicial não mais sujeita a recurso, como uma garantia dos jurisdicionados*”¹.

Portanto, é equivocado imaginar que a noção da intangibilidade da coisa julgada tenha sede constitucional. Na visão dos autores citados essa noção resulta de norma contida no Código de Processo Civil (art. 457) e não poderia ficar imune ao princípio da constitucionalidade, hierarquicamente superior. Assim, a validade do ato fica condicionada a sua conformidade com a Constituição.²

¹ THEODORO JUNIOR, Humberto; FARIA, Juliana Cordeiro de. “A coisa julgada inconstitucional e os instrumentos para o seu controle”. In Nascimento, Carlos Valder (Coordenador). *Coisa Julgada Inconstitucional*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2005 - 5ª edição, p. 88.

² Idem, ob. cit., p. 89.

Sob esse prisma busca-se a melhor forma de enfrentar situações nas quais o Poder Judiciário caminha numa linha decisória de conteúdo flagrantemente hostil à Constituição Federal, resolvendo o litígio aplicando lei posteriormente declarada inconstitucional ou deixando de aplicar norma constitucional por entendê-la inconstitucional ou, ainda, decidindo contrariamente a regra ou princípio diretamente contemplado na Lei Maior.³

Teria-se nessas hipóteses, situações em que a segurança jurídica não poderia servir de pretexto para a manutenção de decisões em descompasso com a Constituição e, por isso, inválidas. Nos dizeres de Roberto de Oliveira Lima, “o princípio da legalidade não pode ser sacrificado em homenagem à coisa julgada, tampouco o princípio da isonomia. No choque entre uns e outros, a imutabilidade tem de ceder passagem àqueles princípios basilares do constitucionalismo nacional.”⁴

A visão aqui defendida é confirmada pelo STJ no RESP nº 233662/GO cuja ementa reproduzo:

LEI 7689/88. APLICAÇÃO.

1. Pode haver cobrança de tributo após cada fato gerador nos períodos supervenientes à coisa julgada pela presença de relações jurídicas de trato sucessivo.

2. Os Tribunais, de qualquer grau, podem declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, mas com efeito meramente declaratório, sem qualquer carga de executabilidade, mesmo que alcance a coisa julgada.

3. Há limites a serem impostos à segurança jurídica, em face de regras postas na Carta Maior como o de que ela, quando construída pelo direito formal, não pode se impor sobre os princípios constitucionais.

4. Recurso especial provido.

Pela natureza didática, vale registrar trecho do voto do Ministro José Delgado proferido nesse julgamento:

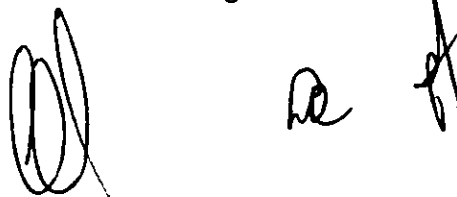
“... A prevalecer a tese posta no acórdão supramencionado, resta indagar: como conciliar tal decisão com os princípios maiores postos na CF, art. 150, II, que veda à União, aos Estados, ao DF e aos Municípios “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente de denominação jurídica dos rendimentos e títulos ou direitos”.

O meu entendimento não segue a conclusão do acórdão recorrido.

A coisa julgada, na situação examinada, não tem força absoluta. A decisão do Poder Judiciário, mesmo que lhe proteja a coisa julgada, não pode sobrepor-se aos ditames da Carta Magna.

³ Idem, ob. cit., p.76

⁴ LIMA, Roberto de Oliveira. Teoria da coisa julgada.



É dever da jurisprudência adaptar os efeitos da coisa julgada, em situações como a revelada nos autos, à força dos princípios que regem a relação jurídico-tributária, essencialmente, de conteúdo público, portanto, indisponível.

O primeiro plano da discussão deve ser analisado na busca de se compreender a extensão dos efeitos da não aplicação de uma lei por ser considerada inconstitucional, por parte dos Juizes de primeiro e segundo graus, quando tal decisão transita em julgado.

Sabido é que a Carta Magna, em seu art. 97, permite que os Tribunais, de qualquer grau, declarem pela maioria de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público.

Essa decisão, contudo, tem mero efeito declarativo e fica condicionada para que produza efeitos de validade, eficácia e efetividade em relação às partes, haja vista o caso concreto examinado, se o Colendo Superior Tribunal Federal a confirmar.

Não se deve afastar, na interpretação do art. 97, da CF, a forma sistêmica. A adesão a esse tipo de visualização da lei consiste em tê-la como em rigorosa vinculação com os demais dispositivos que regulam o panorama jurídico em apreciação, para que o fenômeno da segurança jurídica seja fortalecido com o pronunciamento judicial.

É princípio maior adotado pela Carta Magna que cabe, precipuamente, ao Colendo Supremo Tribunal Federal, a guarda da Constituição (art. 102), sendo de sua competência originária e recursal dizer ou não se determinada lei é constitucional ou inconstitucional.

Somente ao Supremo Tribunal Federal é que a Carta Magna outorgou essa competência, pelo que qualquer outra decisão proferida pelos Tribunais Superiores ou de Segundo grau sobre a inconstitucionalidade ou constitucionalidade da lei tem efeito meramente declaratório, sem qualquer carga de executoriedade, mesmo que lhe alcance a coisa julgada.

A diferença existente está, portanto, que o Supremo Tribunal Federal dispõe sobre a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade da lei com carga constitutiva ou desconstitutiva de direito, o que provoca imediata validade, eficácia e efetividade da sua decisão para o mundo jurídico, vinculando as partes no controle difuso e a todos no controle concentrado.

A decisão dos Tribunais, com base no art. 97, CF, tem efeito meramente declaratório, inexecutável e dependente do pronunciamento do Supremo. A coisa julgada formada com a decisão dos Tribunais Superiores e a de Segundo grau é de natureza relativa e dependente.

Impõe-se a construção desse entendimento, sob pena de inverter-se o sistema introduzido pelo ordenamento jurídico constitucional, gerando-se clima de insegurança e desrespeito maior aos princípios postos na Carta Magna.



Não há lógica jurídica a se sustentar que uma declaração de inconstitucionalidade de uma lei proferida por um Tribunal de Segundo grau, em caso concreto, só pelo efeito do trânsito em julgado, tenha força de sobrepor-se ao entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a mesma lei, considerando-a constitucional, especialmente, quando aquela decisão provoca, pelos seus efeitos, violação a princípio constitucional, como é o da igualdade tributária.

O tema, como visto, desafia os estamentos vinculados à interpretação do direito (doutrina e jurisprudência), exigindo que se ponha ordem no sistema criado pela CF para o nosso ordenamento jurídico.

É de toda sabença que a função da coisa julgada é a de impor segurança jurídica nas relações entre os litigantes, no âmbito do Poder Judiciário.

Não é desconhecida, também, a doutrina que consagra a segurança jurídica como um direito fundamental do cidadão.

Ocorre, porém, que há limites a serem impostos à segurança jurídica, em face de regras postas na Carta Maior - como o de que ela, quando construída pelo direito formal, não pode se impor sobre princípios constitucionais.

Considere-se também, que no trato das relações jurídicas de direito público o fenômeno da indisponibilidade do direito está presente, ladeado pelo da obediência rigorosa ao da legalidade.

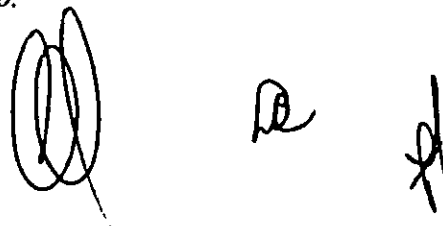
Os efeitos formados por esse círculo principiológico não permitem colocar a decisão judicial trânsita em julgado, sem que tenha sido pronunciada pelo Colendo Supremo Tribunal Federal como hierarquicamente superior à Carta Magna.

O prevalecimento desse comportamento, isto é, de reconhecer-se a declaração de inconstitucionalidade de lei proferida por Tribunais que não o Supremo Tribunal Federal, com trânsito em julgado, como produtora de efeitos permanentes de execução e, conseqüentemente, efetividade e eficácia, produziria o fenômeno de se compreender a possibilidade desse fenômeno (a coisa julgada) ficar acima das regras constitucionais, outorgando-se, também, aos juizes de instância inferior competência que não lhes foi dada pela Constituição Federal.

Mais adiante, o voto em comento ratifica os limites da coisa julgada:

A coisa julgada nas relações jurídicas de direito público não está acima dos princípios da moralidade, da legalidade, da igualdade, da eficiência, da probidade e dos direitos da cidadania.

Ela, coisa julgada, só tem forma de verdade jurídica quando apresenta-se harmônica com os ditames da Carta Magna e das demais regras jurídicas que, obedecendo aos seus dizeres, formam o ordenamento de direito da Nação.



Em conclusão, o Ministro José Delgado lembra a natureza continuativa da relação jurídico-tributária e as conseqüências daí advindas no que tange à inconstitucionalidade de determinada norma:

Por último, considere-se o já acentuado, de modo pacífico, na doutrina e na jurisprudência, de que a relação jurídico-tributária é de natureza continuativa. Essas relações se sucedem no tempo, mês a mês, pelo que não têm caráter de imutabilidade qualquer declaração de inconstitucionalidade a seu respeito

Por isso, tenho afirmado que pode haver cobrança de tributo, após cada fato gerador, nos períodos supervenientes à coisa julgada, pela presença de relações jurídicas de trato sucessivo.

Pelo exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada.

3) Provisões não dedutíveis:

O item 001 do Auto de Infração refere-se à cobrança da CSLL como resultado da glosa de custos correspondentes a provisão para pagamento de subempreiteiras. Essa questão gerou autuação no âmbito do IRPJ e foi analisada nos autos do processo 10680.015907/2004-57. Tratando-se de lançamento decorrente do mesmo fato, entendo que a exigência da CSLL correspondente a esse item deveria constar naquele mesmo processo, pois as razões de defesa abrangem os dois tributos.

A irregularidade não macula o procedimento fiscal, mas também não pode prejudicar o sujeito passivo. Assim, ainda que nos presentes autos não tenha sido apresentada defesa específica contra esse item da autuação, as argumentações contidas no processo referente ao IRPJ serão aqui consideradas.

Sob essa ótica, apreciando as alegações quanto ao tema trazidas pela interessada com a impugnação naqueles autos, a autoridade julgadora de primeira instância demonstrou que o demonstrativo e os documentos apresentados não guardavam consonância com os valores registrados. Admitindo esse fato, a recorrente elaborou novo demonstrativo e acrescentou documentação constituída fundamentalmente por cópias de mapas de medição, notas fiscais e lançamentos constantes da escrituração.

De imediato a interessada admite que, do total lançado (R\$ 1.708.687,57), não conseguiu demonstrar o valor de R\$ 562.504,35. Quanto ao restante (R\$ 1.146.183,22) defende em síntese que:

- Os custos incorridos em 31/12/2002 efetivamente ocorreram e estão devidamente comprovados; e:

- Os valores correspondentes às notas fiscais relativas ao custo incorrido em 2002 não foram baixados na conta da provisão em 2003. As notas fiscais foram levadas a débito de custos e a crédito dos prestadores de serviço, onerando indevidamente o ano-calendário de 2003.



Na peça impugnatória defendeu a recorrente que os valores em discussão no presente item, ainda que tenham sido registrados como provisão para pagamento de empreiteiros, são na verdade custos incorridos e comprovados em 2002. Apresenta demonstrativos e documentos que, segundo ela, comprovariam o valor de R\$ 988.672,73.

Já no recurso voluntário, a interessada se contradiz e afirma que os valores foram realizados em 2003 e objeto de provisionamento em 2002 (fl. 6201, volume 24, processo do IRPJ). Trouxe àqueles autos documentos, em sua maioria diversos daqueles apresentados na impugnação, que demonstrariam o valor de R\$ 1.146.183,22.

Posteriormente, peticionou a este Colegiado requerendo desistência em relação a alguns itens do recurso e, quanto ao presente item, afirma estar demonstrado o valor de R\$ 988.672,73, defendido naquela impugnação.

Constata-se que a própria recorrente não tem muita certeza de quais são, efetivamente, as operações que geraram a apropriação dos custos posteriormente glosados pela autoridade fiscal.

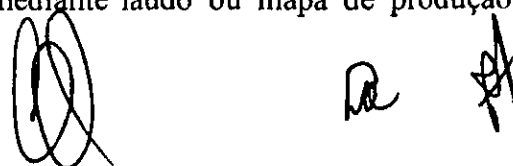
Examinando-se a documentação trazida àquela peça recursal tem-se, como exemplo, o valor de R\$ 201.391,18 referente à subempreiteira Compasul Construção e Serviços Ltda. No 4º trimestre de 2002, esse valor foi lançado como custo operacional em contrapartida à conta denominada provisão para subempreiteiro. (fls. 140 e 141 do Anexo XIV, processo do IRPJ).

Assim, a princípio teria razão a demandante em defender que se trata de custo incorrido e devidamente registrado em 2002. Entretanto, compondo esse valor a interessada apresenta a nota fiscal nº 177.619 (fl. 171, do Anexo 16 ao recurso, processo do IRPJ), emitida em 17/02/2003, no valor de R\$ 19.531,36. A referida nota foi contabilizada na data de sua emissão a débito de custos operacionais e a crédito de fornecedores, indicando a assunção da dívida (fl. 343, Anexo 16 do Recurso, processo do IRPJ). Alguns dias depois a dívida foi quitada com lançamento a débito de fornecedores e contrapartida de Bancos/ Caixa.

O mesmo aconteceu em relação à Montreal Construções Ltda. Segundo a reclamante, o valor correspondente a esse subempreiteiro está incluído no montante de R\$ 693.404,96, referente ao centro de custo 8167-1 (fl. 148, Anexo 16 do Recurso, processo do IRPJ) que foi lançado como custo operacional em contrapartida à provisão para subempreiteiro. (fls. 140 do Anexo XIV, processo do IRPJ), no 4º trimestre de 2002. As notas fiscais apresentadas pela reclamante como comprovantes da parte desse valor referente à Montreal Construções Ltda. (fls. 197/206, processo do IRPJ) foram emitidas em 2003 e lançadas como custo operacional nesse mesmo ano (fl. 336, anexo 16 do Recurso, processo do IRPJ).

Entendo que está nitidamente caracterizada a apropriação em duplicidade dos custos referentes às operações com subempreiteiras. A questão consiste em determinar qual o momento correto em que esses custos foram incorridos quando então deveriam ser contabilizados.

Pela natureza dos contratos em questão, a contabilização deve seguir as regras definidas para os contratos de longo prazo. Sob esse prisma o custo apropriado deve ser definido a partir da produção registrada no período de apuração em função do progresso físico da empreitada. Por sua vez, a produção é atestada mediante laudo ou mapa de produção



elaborado por profissional competente contendo as medições que definem o estágio do contrato.

Em outras palavras, a apropriação do custo vincula-se às medições que registram a produção do período. Considerando que dentre os documentos trazidos aos autos estão os mapas de produção referentes aos centros de custos (obras), a partir dos valores lançados nessas medições será obtido o custo incorrido em cada obra, no período de apuração.

No caso em estudo, a data de emissão da nota fiscal, ainda que relevante em seus aspectos formais, não tem efeito quanto ao regime de apropriação dos custos. Nesse documento fiscal o que deve ser verificado é qual o período de medição a que se refere. Assim, a apropriação de custos feita em 2003 mediante diversos lançamentos a partir da emissão da nota fiscal só seria correta se vinculada às medições correspondentes. Não foi o caso, pois conforme será demonstrado abaixo, todos os mapas de produção apresentados referem-se ao ano-calendário de 2002.

Do até aqui exposto, fica registrado que são passíveis de glosa os lançamentos de custos operacionais realizados em 2003 nas operações com subempreiteiros registradas nas contas denominadas 5825-4, 8156-6, 8167-1, 8458-1, 9450-1 e 9786-1, o que deverá ser apurado mediante procedimento fiscal específico. Saliente-se que esse fato é reconhecido pela interessada na peça recursal (fl. 6201, volume 24, processo do IRPJ).

No que se refere ao custo apropriado no 4º trimestre de 2002 no valor total de R\$ 1.708.687,57, objeto da presente exigência, será acatado o montante registrado nas medições constantes dos mapas de produção acostados aos autos ressaltando-se que, por obediência ao regime de competência e tratando-se de apuração trimestral, só serão consideradas as medições referentes ao período em discussão.

Subempreiteira	Obra	Valor pleiteado no recurso (1)	Valor pleiteado na impugnação(2)	Valor conforme medição (3)
Compasul	157	142.739,77	-	52.262,33 (152)
Const.. Fortal	160	-	-	42.073,33 (176)
Adrecta e Cia	171	-	134.416,32	0,00 (181)
Akkanon Part.	180	16.030,05	-	19.978,26 (240/242)
Akkanon Eng.	180	25.859,37	-	31.730,19 (240/242)
Constr. Épura	180	80.858,13	57.465,27	70.511,52 (240/242)
U & M Const.	180	37.492,07	158.013,82	108.051,90 (240/242)
Engedrain	180	12.470,50	-	22.836,90 (240/242)
Montreal Const..	180	420.805,16	282.923,84	426.857,09 (240/242)
Realdo A. R.	181	14.301,23	14.654,80	17.182,23 (260)

Blasting Com.	181	-	-	84.260,87 (261)
Jardim Verde	181	-	-	0,00 (259)
Const. Pinto	181	32.005,10	21.869,34	55.830,68 (260)
Const. Fortal	186	176.953,65	128.809,25	0,00 (283)
Arnaldo F.	186	-	-	0,00 (283)
Arr. Jaz. Piatuba	186	-	-	0,00 (284)
Blasting Com.	195	96.171,39	89.717,13	96.171,39 (325)
A J Migliavacca	195	59.544,76	80.436,12	87.398,68 (326)
Pana Const.	195	21.273,01	20.366,84	52.577,65 (326)
Const. Pinto	195	9.679,03	-	9.679,03 (327)
TOTAL		1.146.183,22	988.672,73	1.177.402,05

(1) Anexo 16 ao Recurso Voluntário – fl. 149 (processo 10680.015907/2004-57)

(2) fls.1450/1451 (volume 7, processo 10680.015907/2004-57)

(3) Mapas de medição constantes do Anexo 16 ao Recurso Voluntário ao processo 10680.015907/2004-57, às fls. indicadas entre parênteses.

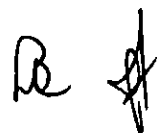
Constata-se que, utilizando-se os mapas de medição, apurou-se uma montante de custos incorridos superior àquele pleiteado, tanto na impugnação como no recurso. A diferença é originada no fato da interessada ter baseado seus argumentos de defesa no cômputo das medições apenas quando houvesse emissão da nota fiscal correspondente.

Como já explicitado, essa vinculação parece-me equivocada sob a égide das normas que regulamentam a contabilização dos valores referentes a contratos de longo prazo. Assim, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência o montante de R\$ 1.177.402,05, permanecendo a autuação sobre R\$ 531.285,52.

Outrossim, deve a autoridade fiscal em procedimento específico proceder à glosa dos custos indevidamente apropriados em 2003, caracterizando duplicidade da dedução.

4) Multa de ofício:

A arguição quanto à suposta natureza confiscatória da multa de ofício é matéria cuja apreciação foge à competência deste Colegiado. Isso porque, tratando-se de argumento concernente à violação de princípios constitucionais, abrange questões submetidas ao crivo exclusivo do Poder Judiciário. O Conselho de Contribuintes já uniformizou entendimento quanto ao tema através da Súmula 1º CC nº 2, com Enunciado nos seguintes termos:



O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Aqui, cabe apenas registrar que a inobservância da norma jurídica importa em sanção, aplicável coercitivamente, visando evitar ou reparar o dano que lhe é conseqüente. Assim, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplica-se a multa de ofício.

Sob esse prisma, entendo que deva prevalecer a cobrança da multa de ofício.

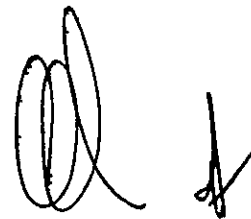
7) Conclusão:

Em resumo, de todo o exposto meu voto é no sentido de dar provimento parcial ao recurso exclusivamente para, mantidas as demais exigências, reduzir a exigência da CSLL apurada no item 001 do Auto de Infração para R\$ 531.285,52 (R\$ 1.708.687,57 - R\$ 1.177.402,05), acrescida de multa e juros.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2006

Leonardo de Andrade Couto

LEONARDO DE ANDRADE COUTO



Voto Vencedor

Conselheiro ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, Relator Designado "Ad Hoc"

A minha divergência do voto do ilustre Relator, Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, se restringe à matéria de decadência, na medida em que espousa o entendimento de que as contribuições sociais, dentre elas a CSLL, se submetem ao prazo de decadência decenal previsto no art. 45 da Lei nº 9.430/96.

Frente à Constituição Federal, as contribuições sociais têm natureza tributária e, por isso mesmo, tributos sujeitos ao lançamento por homologação que são, se submetem ao prazo decadencial quinquenal, contado da ocorrência do fato gerador, previsto no art. 150, § 4º do CTN, não se lhes aplicando o art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Por essa razão, dou provimento parcial ao recurso para, além dos provimentos já concedidos, acolher a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até o 3º trimestre de 1999, inclusive.

Sala das Sessões - DF, em 08 de novembro de 2006

ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE