



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SÉTIMA CÂMARA

Rmf-8

Processo nº. : 10680.016756/00-11  
Recurso nº. : 133389  
Matéria : IRPJ – Ex(s): 1998 a 2000  
Recorrente : LOPES MOTTA & ADVOGADOS ASSOCIADOS S/C  
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ - BELO HORIZONTE/MG  
Sessão de : 19 DE MARÇO DE 2003  
Acórdão nº. : 107-07049

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – DECADÊNCIA – CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – ART. 150, §4º - NÃO APLICAÇÃO DA LEI Nº 8.212/91. O prazo decadencial das contribuições é o previsto no art. 150, §4º do CTN, pois, em virtude de prescrição constitucional (art. 146, III), trata-se de matéria exclusiva de lei complementar, não podendo ser tocada por lei ordinária. No caso, até o exercício de 1996, pode-se falar em decadência.

IRPJ – “COISA JULGADA” EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA – ALCANCE – Em matéria tributária a chamada “coisa julgada” tem limites: 1) Tratando-se de Mandado de Segurança, a eficácia da coisa julgada deve ficar restrita ao período de incidência que fundamentou a busca da tutela jurisdicional, não se aplicando, portanto, às relações futuras, relações continuativas; 2) Tratando-se de Ação Declaratória de Inexistência da Relação Jurídica pesam contra a perenidade da decisão: a) a alteração superveniente da legislação (art. 471, I, do Código de Processo Civil); e b) a superveniência da Declaração de Constitucionalidade, exarada pela Suprema Corte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por LOPES MOTTA & ADVOGADOS ASSOCIADOS S/C.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Octávio Campos Fischer (relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Natanael Martins.

Processo nº. : 10680.016757/00-11  
Acórdão nº. : 107-07.049



JOSE CLOVIS ALVES  
PRESIDENTE



NATANAEL MARTINS  
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 17 OUT 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, NEICYR DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



Processo nº. : 10680.016757/00-11  
Acórdão nº. : 107-07.049

Recurso nº. : 133389  
Recorrente : LOPES MOTTA & ADVOGADOS ASSOCIADOS S/C

## RELATÓRIO

LOPES MOTTA & ADVOGADOS ASSOCIADOS S/C, já qualificada nos autos supracitados, foi autuada, em 19/12/2000, porque não recolheu a Contribuição Social sobre o Lucro nos exercícios de 1992 a 1997 que totalizou o valor de R\$ 126.893,41 (cento e vinte e seis mil, oitocentos e noventa e três reais e quarenta e um centavos), já incluídos aí as multas e os juros legais.

A Recorrente, tendo sido intimada em 02.01.2001, apresentou Impugnação, onde alega (i) que parte do débito foi atingida pela decadência e (ii) que está protegido por decisão judicial transitada em julgado, que lhe confere o direito de não pagar CSLL, a despeito da previsão contida na alínea "d" do parágrafo único do art. 11 da Lei n.º 8.212/91. É que, no "...caso em tela, o efeito normativo da r. Decisão transitada em julgado é expresso, ou seja, foi ferido (Docs. n. 2 e 3). Logo, inespecífica a argumentação constante da autuação." (fls. 62).

Por isso, entende até mesmo ser injustificável a aplicação de penalidades, que, certamente, resultará em confisco (fls. 65).

Por seu turno, a DRJ de Belo Horizonte/MG manteve o lançamento, com o entendimento de que (i) a decadência para as Contribuições da Seguridade Social é de 10 (dez) anos e que (ii) a coisa julgada não impede que a exigência seja novamente instituída por outra lei.

Inconformada, a Autuada apresentou Recurso Voluntário, apresentando os mesmos argumentos de sua Impugnação.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, Relator

Trata-se no presente caso de discutir o alcance da coisa julgada, quando, após decisão judicial transitada em julgado que beneficia o contribuinte com o não pagamento de um tributo (Contribuição Social sobre o Lucro), nova lei é editada reinstituindo referida exação.

Estou ciente de que a jurisprudência desse e. Conselho de Contribuintes confirmaria o lançamento no mérito, em razão dos inúmeros precedentes já sedimentados (Recursos nºs 126659, 128377, 130106 e 129008).

Mesmo assim, entendo que o Recurso Voluntário, ora analisado, deve ser provido.

A Contribuição Social sobre o Lucro foi instituída pela Lei n.º 7.689/88. Vários contribuintes, porém, insurgiram-se contra esta exigência. Procuraram o Poder Judiciário, com as ações judiciais competentes. Alguns obtiveram êxito; outros não. Dentro aqueles, há os que não tiveram contra si a propositura de ação rescisória pela União Federal, fortalecendo ainda mais a coisa julgada.

Ocorre que, posteriormente, foram editadas duas outras normas, contidas na Lei n.º 8.212/91 e na Lei Complementar n.º 70/91, que, a princípio, reinstituíram a Contribuição Social sobre o Lucro. Para a União Federal, a partir de tais leis, todos devem pagar a CSLL, inclusive aqueles beneficiados por decisões com base na Lei n.º 7.689/88. Já contribuintes como a Recorrente sustentam ser tal pretensão inadmissível, pois feriria a coisa julgada.



Em meu entender, tem-se, aqui, uma delicada situação que, de um lado, pode por em risco o princípio da igualdade (se decidido que alguns não precisam pagar a CSL) e, de outro, pode macular o princípio da separação de poderes, o princípio da legalidade e o instituto da coisa julgada.

Claro que, em uma primeira análise, pode-se considerar como bastante estranha a idéia de que, em virtude de decisões judiciais isoladas, algumas pessoas possam estar desobrigadas de pagar determinado tributo, o qual deve ser pago por todos os demais contribuintes não alcançados por aquelas. Afinal, se o princípio da igualdade tributária determina que todos que estejam na mesma situação devem contribuir da mesma forma, não seria explicável que uns não paguem e outros paguem determinado tributo.

Ocorre que é o próprio sistema jurídico brasileiro, assim como qualquer outro sistema jurídico, que propicia certas situações que poderiam ser consideradas como ofensivas à isonomia. Veja-se, por exemplo, o caso devolução de tributo pago indevidamente. Se há pessoas que pediram restituição, há, também, aquelas que não conseguiram fazê-lo e viram-se atingidas pela prescrição ou pela decadência. Com isto, indiretamente, pode-se dizer que uns pagaram tributo a mais do que outros, ferindo, também, a igualdade. Tal situação, em maior ou menor medida, pode ser encontrada em qualquer outro ramo do direito, pelo simples motivo de que a questão, aqui, decorre a pluralidade das fontes ejetoras de decisões judiciais. Havendo mais de uma centena de juízes, é bastante grande a probabilidade de existência de decisões judiciais díspares que transitaram em julgado.

No presente caso, vislumbro uma questão um pouco mais delicada. No fundo, tem-se que enfrentar se a aplicação da Lei n.º 8.212/91 e da Lei Complementar n.º 70/91 propicia ou não uma afronta ao princípio da legalidade, da separação dos poderes e do instituto da coisa julgada.

A Recorrente obteve decisão judicial para não pagar a CSL, instituída pela Lei n.º 7.689/88. Dos documentos juntados por ela, verifica-se que a ação foi

proposta antes do advento da Lei n.º 8.212/91 e da Lei Complementar n.º 70/91. Logo, por evidência, estas não poderiam ter sido contempladas por aquela. Mas, o pedido foi claro: requereu-se "a procedência da ação, declarando-se que não há relação jurídica que obrigue a Autora a recolher a contribuição social instituída pela Lei n.º 7.689/88..." (fls. 281), isto é, para não pagar a CSL. Por sua vez, o v. acórdão do e. TRF da 1ª Região, também: deu-se "...provimento ao apelo, reformando a sentença, julgar procedente integralmente a ação" (fls. 344).

Por primeiro, podemos entender que o advento da Lei n.º 8.212/91 e da Lei Complementar n.º 70/91 não pode implicar na obrigatoriedade da Recorrente de pagar a CSL, pois devemos dar prevalência ao instituto da coisa julgada. Não se trata de considerar inconstitucionais referidas leis, mas somente de entender que as mesmas não se aplicam à Recorrente.

Relacionado a esta matéria, tem-se o princípio da separação de poderes. Afinal, a aplicação dessas leis à Recorrente pode significar uma ingerência do Poder Legislativo no atuar do Poder Judiciário. É admitir a controlabilidade de decisões judiciais pelo legislador, o que fere, também, o princípio da segurança.

Neste sentido, indagamos: qual a segurança do contribuinte que teve uma decisão judicial a seu favor se for possível a reforma desta através de uma outra lei? A resposta: nenhuma.

Em estudo sobre o mesmo problema, **Edmar Oliveira Andrade Filho** esclarece que "...o problema central...consiste em saber se a simples modificação legislativa tem o condão de tornar sem efeito as decisões transitadas em julgado independentemente de rescisão." (Colisão de princípios e coisa julgada em matéria tributária nos casos de alteração de texto sem mudança da norma. In: ROCHA, Valdir de Oliveira [Coord.]. *Problemas de processo judicial tributário*. 5º v. São Paulo: Dialética, 2002, p. 86).

Se admitirmos que isto seja possível, estaremos a adotar um sistema muito parecido com o que vingou, brevemente, durante a Constituição de 1937, que, em seu art. 96, autorizava o Legislativo a manter no ordenamento uma norma declarada inconstitucional, porque *necessária ao bem-estar do povo, à promoção ou defesa do interesse nacional de alta monta*, apesar de contrária à Constituição.

Note-se, ainda, que admitir que o Legislativo tenha o poder de fazer ingerências em decisões judiciais traz consigo uma cláusula implícita de "incontrolabilidade" da nova norma pelo Poder Judiciário. Esta afirmação é importante, pois, caso contrário, entrariamos em um círculo vicioso, com infundáveis controles mútuos entre ambos os poderes: um legisla e outro declara inconstitucional, depois aquele legisla novamente e este, outra vez, declara a inconstitucionalidade e assim por diante!

Se assim não for, se não escolhermos a coisa julgada, ao invés da aplicação da Lei n.º 8.212/91 e da Lei Complementar n.º 70/91, perderemos em segurança jurídica e abriremos um espaço para usurpações legislativas sobre decisões judiciais.

Talvez, o único caminho possível (ainda que contestável) seria a União Federal ingressar, à época, com ações rescisórias. Mas, em muitos casos não o fez. Daí não é legítimo tentar contornar a coisa julgada através da reinstituição do mesmo tributo.

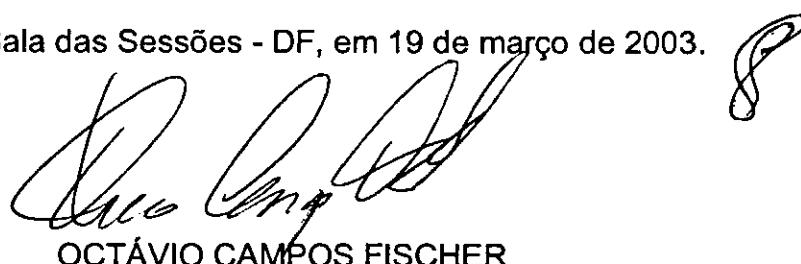
Claro que, em certas situações, um tributo, cuja legislação foi declarada inconstitucional, pode ser reinstituído. Faço referência, aqui, ao clássico caso da Contribuição ao Pró-Labore. Declarou-se a sua inconstitucionalidade, porquanto não instituída por instrumento legislativo competente. Ciente disto, a União Federal utilizou-se de lei complementar para criar novamente a referida exação, agora em harmonia com a Constituição.

Processo nº. : 10680.016757/00-11  
Acórdão nº. : 107-07.049

Já em relação ao presente caso, tal não ocorreu. Da mesma forma que foi instituída inicialmente, a CSL foi objeto de semelhante tratamento pela a Lei n.º 8.212/91 e pela Lei Complementar n.º 70/91, com o que entendemos que houve ofensa à coisa julgada e à separação de poderes. Repetimos que não é o caso de declararmos tais leis inconstitucionais, mas apenas de não aplicá-las ao caso em apreço.

Por tais motivos, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 19 de março de 2003.



OCTÁVIO CAMPOS FISCHER

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro NATANAEL MARTINS, Relator Designado

Em que pese o brilhante voto proferido pelo relator originário, ouso dele divergir.

Com efeito, a presente autuação cinge-se, em suma, ao panorama criado por decisão judicial transitada em julgado que declarou a inexistência de relação jurídico-tributária entre o Fisco e contribuinte, de modo a afastar a aplicação da Lei nº 7.689/88 em virtude da sua alegada – e acatada pela decisão judicial em comento – constitucionalidade.

Primeiramente, forçoso salientar que a coisa julgada, protegida pelo artigo 5º, XXXVI, da Carta Magna consubstancia-se no estandarte do princípio da segurança jurídica. Contudo, a aplicação de um determinado princípio constitucional a uma relação jurídica, por vezes, pode parecer causar mácula à verificação de outro princípio.

Por oportuno, deveras elucidativa é a lição de Ricardo Lobo Torres, no sentido da ponderação dos princípios. Para o autor, faz-se necessária uma interpretação capaz de conciliar princípios ao caso concreto, sem proclamar-lhes uma hierarquia. Nesse sentido, dita o sábio jurista que os “princípios constitucionais vivem em equilíbrio e em permanente busca de harmonia”.

Suspendendo por instantes essa elucubração, saliente-se que o presente caso exterioriza reluzente peculiaridade, a qual cinge-se ao fato de tratar-se de uma relação jurídica continuativa, que se perpetua no tempo, ou seja, não imediata. Nesse sentido, o d. Hugo de Brito Machado traça a distinção entre as relações jurídico-tributárias instantâneas – exemplificando-as com o ITBI – e as continuativas, ora em exame, dentre as quais enquadram-se a cobrança do ICMS, IRPJ e, também, das

contribuições sociais. Tal peculiaridade, por conseguinte, reclama uma interpretação restritiva da coisa julgada, sobressaindo-lhe limites necessários.

Nesse toante, prega o artigo 471, I, do Codex processual que:

**"Art. 471. Nenhum Juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo:**

I – se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito; caso em que poderá a parte pedir revisão do que foi estatuído na sentença. (...)"

Em mesmo sentido, predomina sólido entendimento doutrinário, aqui externado por Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel ("Limites da Coisa Julgada em matéria tributária", in "Problemas de Processo Judicial Tributário", 3º Volume, Ed. Dialética, p. 179):

*"Após o trânsito em julgado da ação, mesmo tendo a decisão final sido favorável ao contribuinte, é, a princípio, possível ao sujeito ativo voltar a cobrar o tributo, desde que existam novas premissas decorrentes da forma de atuação deste contribuinte; de modificação legislativa ou de mudança de entendimento dos tribunais, em especial dos tribunais superiores." (negritamos)*

In casu, a d. fiscalização lavrou auto de infração em razão de indevidas reduções do lucro tributável, o que gerou a exigência da contribuição social, fundada fato de que com a superveniência da Lei nº 8.212/91, que convalidara os preceitos da lei 7689/88, a par da decisão judicial alegada pela autuada, a relação jurídico-tributária afastada foi restabelecida. Em verdade, a par de tudo o quanto foi exposto pela autuada, é inegável que a edição da norma supracitada ensejou a modificação

legislativa de que trata a doutrina ou, ainda, a modificação no estado de direito preconizada pelo Estatuto Processual.

Deveras, a Lei nº 8.212/91 – Lei Orgânica da Seguridade Social – traz em seu bojo todos os elementos necessários à instituição da Contribuição Social sobre o Lucro, quais sejam, o fato gerador (art. 11, § único, b), o sujeito ativo (Art. 33), o sujeito passivo (art. 15) e, por fim, base de cálculo e alíquota (art. 23).

Destarte, irrefutável a modificação legislativa ocorrida, cuja irradiação de efeitos encampa a relação jurídico-tributária continuativa ora analisada.

Por outro lado, retomando a discussão sob o prisma da segurança jurídica em confronto com os demais princípios constitucionais, salta aos olhos o princípio da isonomia, haja vista que o E. Supremo Tribunal Federal declarou a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, pela via incidental, em ação diversa da aquela ensejadora da presente situação *in concreto*, restando inconstitucional apenas o seu artigo 8º, que é indiferente para o deslinde da controvérsia instaurada.

Ora, não fosse possível, por alteração legislativa, restabelecer a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro em relação ao contribuinte desobrigado por decisão judicial contrária ao entendimento dos Tribunais Superiores, estaríamos diante de uma decisão que atingiria relações jurídicas futuras, de forma totalmente abstrata, gerando situação extremamente antiisonômica, de grave ameaça à competitividade econômica, uma vez que restaria inalterável o despautério de um só contribuinte estar desobrigado de uma contribuição aplicada a toda a sociedade.

Corroborando este posicionamento, insta transcrever parte do voto do Min. Moreira Alves na Ação Rescisória nº 1.239 (RTJ 132/1113):

"A meu ver, não cabe ação declaratória para o efeito de que a declaração transite em julgado para os fatos geradores futuros, pois ação desta natureza se

destina a declaração de existência, ou não, de relação jurídica que se pretende já existente. A declaração da impossibilidade do surgimento de relação jurídica no futuro porque não é esta admitida pela Lei ou pela Constituição, se possível de ser obtida por ação declaratória, transformaria tal ação em representação de interpretação ou de constitucionalidade em abstrato, o que não é admitido em nosso ordenamento.”

Acrescente-se, ainda, que o posicionamento jurisprudencial acima reproduzido é parte de entendimento que dita a restrição do alcance da coisa julgada, havendo, neste sentido, várias decisões do Plenário do Pretório Excelso, dentre as quais pode-se citar o julgado em sede de Embargos no Recurso Extraordinário nº 83.225, julgados estes que dão ampla aplicação à Súmula 239 da mesma Corte. Outrossim, em que pese alegar que tal súmula originou-se de julgados que tratavam de executivos fiscais, a necessidade de realçar o princípio da isonomia frente a tais aberrações gerou a acertada ampliação de sua utilização.

Vejamos o que determina a Súmula nº 239:

**“Decisão que declara indevida a cobrança de imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”**

Ora, considerando o exposto e o fato, ainda, de que a coisa julgada em que o contribuinte pretende se escorar decorre de decisão proferida em sede de mandado de segurança, que por maior não pode ter o condão de perenidade, não vejo como o recurso, nesse particular, possa prosperar.

Quanto a alegação de que a multa de ofício seria confiscatória, o argumento não procede, porquanto se trata de penalidade prevista em lei, aplicável justamente em razão da infração cometida pelo contribuinte, não se confundindo com o tributo, este sim sujeito a parâmetros de não confiscatoriedade.

Processo nº. : 10680.016757/00-11  
Acórdão nº. : 107-07.049

Já em relação a Taxa Selic, sua aplicação também decorre de lei ordinária, aplicável em face do disposto no CTN que admite que, por disposição de lei, o juro possa ser cobrado por taxa diversa da de 1%.

Alias, ainda em relação à taxa SELIC, é importante assinalar que o Superior Tribunal de Justiça, pacificando a sua jurisprudência, entendeu legal a sua aplicação.

Por tudo isso, nego provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 19 de março de 2003.

*Natanael Martins*  
NATANUEL MARTINS

